Die Familiengesellschaft

in der

Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung des juristischen Doktorgrades

der

Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Universität Breslau

vorgelegt von

Gerichtsreferendar

Joachim Wapenhensch

1940

Druckerei wissenschaftlicher Werke Konrad Triltsch
Würzburg-Aumühle

Gedruckt mit Genehmigung der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Breslau.

Erster Berichterstatter: Geheimrat Professor Dr. Dr. Helfritz

Zweiter Berichterstatter: Professor Dr. Reu.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Gliederung.

Seite

Einleitung: Gegenstand und Aufbau der Arbeit.

A. Die Familiengesellschaft im Allgemeinen.

I. Die Bedeutung der Familiengesellschaft 1
a) Die Familiengesellschaft im Wirtschaftsleben 1
b) Die Stellungnahme der Steuerbehörden zur Familiengesellschaft.... 2

II. Der Begriff der Familiengesellschaft 3
a) Die Familiengesellschaft im Privatrecht 3
1. Kein Rechtsbegriff des Handelsrechtes 3
2. Die Rechtsprechung des Reichsgerichts zur Familiengesellschaft .. 4
b) Die Familiengesellschaft in der Steuergesetzgebung 5
1. Das Einbringen von Grundstücken in Familiengesellschaften 5
2. Die Anteilsvereinigung des § 3 GrStG. 6
3. Die Geschäftsübertragung an Abkömmlinge nach dem Umsatzsteuerrecht 9
4. Urkundensteuerfreiheit bei Familiengesellschaften 11
c) Die Familiengesellschaft in der Steuerrechtsprechung 12
1. Die Bedeutung des Reichsfinanzhofes 12
2. Die Rechtsprechung zur Familiengesellschaft 13
3. Die Begriffsbestimmung durch den Reichsfinanzhof 13
d) Die Familiengesellschaft im Schrifttum 14
1. Verwandtschaft der Gesellschafter 14
2. Typischer Familien-Gesellschaftsvertrag 15
3. Überwiegender Einfluß eines Gesellschafters 15

III. Bürgerlich-rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten und ihre steuerrechtliche Auswirkung 16
a) Die Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen 16
b) Die Rechtsformen der Personalgesellschaften 16
1. Die offene Handelsgesellschaft 16
2. Die Kommanditgesellschaft 17
3. Die GmbH. in der Kommanditgesellschaft 18
4. Die stille Gesellschaft 18
c) Die Rechtsformen der Kapitalgesellschaften 19
1. Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung 19
2. Die Aktiengesellschaft 21
3. Sonstige Formen der rechtsfähigen Gesellschaft 22

B. Die Steuerrechtliche Anerkennung der Familiengesellschaft.

I. Grundsätzliche Anerkennung 23
a) Bildung von Familiengesellschaften ein wirtschaftliches Bedürfnis .. 23
b) Besonderheiten bei Familiengesellschaften 24
c) Familiengesellschaften gegen den Willen der Beteiligten 25

Seite

d) Verwendung der Kapitalgesellschaft kein Rechtsmißbrauch 27

II. Die gesetzliche Grundlage für die Versagung der Anerkennung einer Familiengesellschaft im Steuerrecht 27
a) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 1 StAnpG.) 27
b) Mißbrauch bürgerlich-rechtlicher Gestaltungsformen (§ 6 StAnpG.) .. 28

III. Die Steuerrechtsprechung zur Nichtanerkennung von Familiengesellschaften 30
a) Die offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft 30
1. Die Mitunternehmerschaft 30
2. Klare Fassung des Gesellschaftsvertrages 33
3. Ernsthafte Durchführung des Gesellschaftsvertrages 34
4. Familien- und erbrechtliche Gründe 36
5. Die Familiengesellschaft in der Landwirtschaft 38
b) Die stille Gesellschaft 39
1. Die Einlage des stillen Gesellschafters 40
2. Die Rechte des stillen Gesellschafters 40
3. Die Unterbeteiligung in der Familie 41
c) Die GmbH. und Co. in der Familie 41
d) Die Familienkapitalgesellschaft 43
1. Die Familien-Umwandlungsgesellschaft 43
2. Die Familien-Pachtgesellschaft 46

C. Rechtsgeschäfte der Familiengesellschaft mit ihren Gesellschaftern.

I. Allgemeines 48
a) Steuerliche Anforderungen an Gesellschaftsverträge 48
1. Klarheit und Wahrheit 48
2. Die typische Betrachtungsweise 48
b) Verdeckte Gewinnausschüttung 49
c) Mißbräuchliche Kapitalgestaltung 51
1. Kapitalherabsetzung 51
2. Kapitalerhöhung 52
3. Erwerb eigener Anteile 53

II. Der Dienstvertrag 55
a) Das Arbeitsverhältnis zwischen Ehegatten 55
b) Das Arbeitsverhältnis zwischen Eltern und Kindern 56
1. Anforderungen an die steuerrechtl. Gültigkeit des Dienstvertrages 56
2. Die Arbeitspflicht des § 1617 BGB. im Steuerrecht 56
c) Die Lohngestaltung 58
1. Die Höhe des Lohnes 58
2. Die Art des Lohnes 59
3. Die Zahlungsweise 59
d) Der Gesellschafter-Geschäftsführer 60
1. Grundsätzliche Anerkennung des Dienstverhältnisses 60
2. Die Dienstvergütung als verdeckte Gewinnausschüttung 62
3. Zuwendungen an die Pensionskasse 63

III. Das Darlehen 64
a) Nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz 64
b) Nach dem Vermögensteuer- und Reichsbewertungsgesetz 66
c) Nach dem Körperschaftsteuergesetz 67

IV. Die Schenkung.
a) Unentgeltliche Zuwendungen bei Gesellschaften 69
b) Die unentgeltliche Aufnahme eines Gesellschafters 70

Seite

1. In eine Personalgesellschaft 70
2. In eine Kapitalgesellschaft 71

c) Die Abfindung nach dem Erbschaftsteuergesetz 72
d) Die steuerliche Behandlung der Spenden 73

V. Sonstige Rechtsgeschäfte 74

a) Pacht und Miete 74
b) Die Bewertung von Anteilen an Familiengesellschaften 74

Schluß: Das Ergebnis der Arbeit 76

1. Die Familiengesellschaft als steuerlich verdächtig 77
2. Die Identitätstheorie 77
3. Die Familiengesellschaft als Steuerrechtsbegriff 78

Die Familiengesellschaft in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

Die Familiengesellschaft, die als Eigentyp vom Handelsrecht wenig beachtet wird, findet im Steuerrecht eine von anderen Gesellschaften vielfach abweichende Behandlung. Einmal sind einzelne steuerrechtliche Bestimmungen nur für Familiengesellschaften vorgesehen. Zum anderen hat sich eine umfangreiche Rechtsprechung zur steuerrechtlichen Anerkennung von Familiengesellschaften und zur steuerrechtlichen Behandlung ihrer Wirtschaftsbetätigung entwickelt. Diese Tatsache spricht nicht nur für die wirtschaftliche Bedeutung der Familiengesellschaft, sondern gibt auch darüber zu denken, ob nicht der Familiengesellschaft besondere rechtliche Eigenschaften anhaften, die sie von anderen Gesellschaften unterscheiden. Es soll darum hier der Versuch gemacht werden, die Entscheidungen des Reichsfinanzhofs über Familiengesellschaften geordnet zusammenzustellen und aus ihnen die Eigenart der Familiengesellschaft herauszuarbeiten.

A. Die Familiengesellschaft im Allgemeinen.

I. Die Bedeutung der Familiengesellschaft.

a) Die Familiengesellschaft spielt im Wirtschaftsleben Deutschlands eine bedeutende Rolle. Es sind nicht nur die großen Familiengesellschaften wie Krupp, Henschel, Dierig u. a., die im Rahmen der deutschen Wirtschaft wichtige Aufgaben zu erfüllen haben. Es sind vor allem die vielen kleinen Familiengesellschaften des gewerblichen Mittelstandes, die sich täglich bilden und oft nach einer Generation schon wieder verschwinden. Amtliche Statistiken gibt es hierüber nicht. Aber aus privaten Zählungen kann man mit Bestimmtheit entnehmen, daß die Zahl der Familiengesellschaften außerordentlich groß ist und daß z. B. fast jede zweite GmbH. eine Familiengesellschaft ist[1]).

Eine Familiengesellschaft wird in der Regel zu dem Zweck gegründet, den Fortbestand des Unternehmens in der Hand der Familie zu sichern[2]). Der Betriebsinhaber nimmt seine herangewachsenen Söhne in das Geschäft als Teilhaber auf, bindet sie damit schon zu seinen Lebzeiten an den Familienbetrieb und sichert für seinen Todesfall den reibungslosen Übergang des Betriebes auf die Kinder. Das ist ein durchaus natürlicher und alltäglicher Vorgang. Die Ansicht Müllers (DStZ. 1936, 1157), daß die „Vergesellschaftung der Familie" eine ungewöhnliche Rechtsgestaltung darstelle, kann nicht geteilt werden. Müller begründet seinen Standpunkt damit, daß es dem Rechtsempfinden widerstrebe, wenn die Familie als biologisch-ethischer Begriff mit der Gesellschaft als Rechtsbegriff zusammenge-

[1]) Vgl. Schmidt d. J. in Rdsch. f. GmbH. 1934, S. 197; danach hat Bauer 1919 bei 900 Gesellschaften 533 = 59% Familiengesellschaften gezählt; in einer von der Zentrale für GmbH. 1929 angestellten Untersuchung wurden bei 740 von 1281 Gesellschaften (= 57%) verwandtschaftliche Beziehungen festgestellt; in einer von Schmidt im Jahre 1933 veranstalteten Rundfrage wurden bei 2234 Gesellschaften im ganzen 21,3% Familien- und Ehegattengesellschaften ermittelt.

[2]) Seltener entsteht eine Familiengesellschaft dadurch, daß sich Familienmitglieder zusammentun, um eine Gesellschaft neu zu gründen und dann gemeinsam zu betreiben.

koppelt würde. Die Vereinigung von Familie und Gesellschaft sei eine Scheinehe, in Wirklichkeit bestehe auf der einen Seite die Familie, auf der anderen Seite das Gewerbe des Einzelnen, die Firma des Vaters. Dem muß entgegengehalten werden, daß es keineswegs zutrifft, daß Familie und Gesellschaft zwei wesensfremde Begriffe sind, die nicht miteinander verbunden werden könnten. Die Familie kann gleichfalls als Rechtsbegriff bezeichnet werden, und es ist nicht einzusehen, warum es der Familie verwehrt sein soll, sich als Gesellschaft zu organisieren, um ihre Vermögensinteressen zu ordnen. Das Familien- und Erbrecht des BGB. genügt nicht den Anforderungen des modernen Wirtschaftsverkehrs, wenn es darum geht, den Familienbetrieb auf Generationen der Familie zu erhalten. Hierfür ist die Familiengesellschaft das geeignete Mittel. Es sei im übrigen auch daran erinnert, daß sich die Rechtsform der Personengesellschaft aus der Familiengesellschaft entwickelt hat. Die Urform der OHG. und Kom.G. ist in Italien die compagnia und in Deutschland die „Ganerbschaft" gewesen, d. h. die Hausgemeinschaft der Söhne, die das Geschäft des Vaters auf gemeinsame Rechnung fortsetzen [3]). So waren die Fugger und Welser mächtige Familiengesellschaften im Mittelalter. Es heißt darum die Augen vor den Tatsachen des Wirtschaftslebens verschließen, wenn man die Familiengesellschaft als ungewöhnliche und unnatürliche Rechtsgestaltung ansieht. Im Gegenteil, die Familiengesellschaft stellt ein wesentliches Ordnungselement in unserer Wirtschaft dar. Der Inhaberwechsel vollzieht sich bei Familienbetrieben auf die natürlichste Weise ohne Erschütterungen des Unternehmens. Die Kinder des bisherigen Inhabers wachsen als geborene Gesellschafter allmählich in den Betrieb hinein und geben später den Betrieb an ihre Kinder weiter, die ihrerseits bereits mit den Eigenarten des Betriebes vertraut sind. Im Laufe der Zeit verwächst die Familienfirma als alteingesessenes, bodenständiges Unternehmen mit der Landschaft und Bevölkerung und wird zum Träger ehrbaren Kaufmannsgeistes und wertvoller Tradition [4]).

b) Die Einstellung der Steuerbehörden zur Familiengesellschaft ist keineswegs besonders freundlich. Das hat seine Ursache darin, daß bei der Gründung von Familiengesellschaften nicht selten vorwiegend steuerliche Erwägungen maßgebend sind. Unter Ausnützung der nahen verwandtschaftlichen Beziehungen der Beteiligten werden Gesellschaften aufgezogen, die keine innere Berechtigung haben und lediglich der Steuerersparnis dienen. Sie stellen nur eine äußere

[3]) Müller-Erzbach, S. 226 f.
[4]) Von Eichborn, S. 13, ferner Schmidt, a. a. O., S. 311.

Form dar, an der wahren wirtschaftlichen Sachlage dagegen ändert sich nichts. Der bisherige Unternehmer bleibt auf Grund seiner Familienstellung und auf Grund weitreichender Vollmachten, die ihm der Gesellschaftsvertrag zubilligt, nach wie vor in seiner Verfügungsbefugnis über den Betrieb unbeschränkt. Die übrigen Gesellschafter haben wenig oder garnichts zu sagen und treten häufig zugleich in ein besonderes Vertragsverhältnis zur Gesellschaft, z. B. in ein Dienst- oder Darlehnsverhältnis, um hierdurch die ihnen auf Grund des Vertrages zugewandten Leistungen der Gesellschaftsbesteuerung zu entziehen.

Es ist daher verständlich, wenn die Finanzämter der Familiengesellschaft mit Mißtrauen begegnen. Staatssekretär Reinhardt führt die Familiengesellschaft wiederholt als Beispiel für steuerlich unlautere Rechtsgestaltung an (R.St.Bl. 36, 1046 fl.). Müller sieht jede neu auftretende Familiengesellschaft als steuerlich verdächtig an (D.St.Z. 1936, 1157) und Räker bezeichnet sie als „Schmerzenskinder der Reichsfinanzverwaltung" (Steuerwarte 1938, 806). Es geht jedoch zu weit, wenn jede Familiengesellschaft von vornherein steuerlich diskriminiert wird. Damit verdächtigt man grundlos die Mehrzahl der Familiengesellschaften und verletzt das Prinzip der Gleichmäßigkeit der steuerlichen Behandlung. Die Fälle, wo Familiengesellschaften zu Steuerschiebungszwecken gegründet werden, sind als Krankheitserscheinungen zu werten, die mit dem Wesen der echten Familiengesellschaft nichts zu tun haben. Die Steuerbehörden haben Mittel und Wege genug, solche Schiebungen zu verhindern, ohne gleichzeitig sämtliche Familiengesellschaften unter Sonderrecht stellen zu müssen.

II. Der Begriff der Familiengesellschaft.

a) Die Familiengesellschaft im Privatrecht.

Die Familiengesellschaft wird von dem geltenden Handelsrecht nicht als besondere Rechtsform anerkannt. Die Tatsache, daß Gesellschafter in nahen verwandtschaftlichen Bindungen zueinander stehen, bleibt im Handelsrecht unbeachtet. Wollen Familienangehörige eine Gesellschaft miteinander eingehen, müssen sie die allgemeinen Gesellschaftsformen benutzen. Eine besondere Familiengesellschaftsform steht ihnen nicht zur Verfügung. An diesem Rechtszustand wird sich auch in Zukunft nichts ändern. Es fehlt zwar nicht an Stimmen, besonders aus der Wirtschaft, die eine rechtliche Berücksichtigung der Besonderheiten von Familiengesellschaften durch

Schaffung einer besonderen Rechtsform fordern [1]). Der nationalsozialistische Gesetzgeber hat jedoch bei der Neuformung des Aktienrechts von einer Sonderregelung für Familienaktiengesellschaften Abstand genommen. Auch die Reformpläne für ein neues GmbH.-Recht sehen keine besonderen Bestimmungen für Familiengesellschaften vor [2]).

Wenn auch das geschriebene Recht die Existenz von Familiengesellschaften leugnet, so kann doch die Rechtsprechung unserer Zivilgerichte über diese Erscheinung des Wirtschaftslebens, die die verschiedenartigsten Rechtsprobleme aufwirft, nicht ohne weiteres hinweggehen. So hatte sich vor allem das Reichsgericht mehrfach mit Familiengesellschaften zu befassen:

In RGZ 91, 354 wird betont, daß auch bei einer Familien-GmbH. — es handelt sich um die schlesischen Textilwerke Dierig-GmbH. — die Gesellschafter nicht mit der Familiengesellschaft gleichgestellt werden können. In RGZ 143, 431 führt dagegen das Reichsgericht aus:

> „Bei einer Familien-GmbH. bildet die GmbH. nur die Rechtsform, unter welcher der geschäftliche Betrieb geführt wird. Dann läßt sich... die Gleichstellung der Gesellschaft mit den vor und hinter ihr stehenden natürlichen Personen im praktischen Leben bis zu einem gewissen Umfang nicht vermeiden."

Vor allem im Aufwertungsrecht, wo wirtschaftliche Gesichtspunkte im Vordergrund stehen, ist wiederholt der Meinung Ausdruck gegeben worden, daß bei einer Familiengesellschaft das wirtschaftliche Interesse der Gesellschafter über ihren Geschäftsanteil hinaus mit dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft eng verknüpft ist und die Form der GmbH. nur zum Zwecke der Geschäftsführung nach außen gewählt ist [3]). Nach RGZ 145, 294 können bei ausgesprochenen Familiengesellschaften durch den Gesellschaftsvertrag auch Bindungen für die Zukunft — für die Zeit nach dem Tode des Gesellschafters mit verpflichtender Wirkung für die Erben des Gesellschafters zugelassen werden, wenn damit die Erhaltung des Unternehmens in der Hand der Gründerfamilie bezweckt wird. Die Auslegung solcher Gesellschaftsverträge, die nach § 157 BGB von

[1]) Vgl. die Vorschläge v. Eichborns, die deshalb besondere Beachtung verdienen, weil der Verfasser Mitinhaber einer seit über 200 Jahren bestehenden schlesischen Familiengesellschaft ist.

[2]) Klausing, Arbeitsbericht, S. 42.

[3]) RG. in Aufw. Rspr. 1930, 428; Bayr. OLG. Aufw. R. 1928, 1049.

der Verkehrssitte auszugehen hat, hat in der Rechtsprechung der ordentlichen Gerichte dazu geführt, die Eigenart der vom Verkehr gebildeten Familiengesellschaft anzuerkennen.

b) Die Familiengesellschaft in der Steuergesetzgebung.

Die Steuergesetzgebung hat sich der Familiengesellschaft schon früh [4]) und in verschiedener Weise angenommen. Einmal sollte die Bildung und Erhaltung von Familiengesellschaften gefördert werden [5]), zum anderen sollte der in der Familieneinheit liegenden Gefahr von Vermögensschiebungen [6]) ein gesetzlicher Riegel vorgeschoben werden, ein Rechtsgedanke, der auch in anderen Rechtsgebieten zu finden ist, z. B. § 31 Z. 2 KO. [7]) Im folgenden werden die geltenden Steuervorschriften, die speziell für Familiengesellschaften erlassen sind, und die hierzu ergangene Rechtsprechung des RFH. einer kurzen Betrachtung unterzogen.

1) Nach § 8 Z. 5 GrErwStG. ist das Einbringen von Grundstücken in eine ausschließlich aus dem Veräußerer und dessen Abkömmlingen oder aus diesen allein bestehende Vereinigung steuerfrei. Das Einbringen der Grundstücke kann bei Gründung der Familiengesellschaft oder später geschehen. Die Steuerfreiheit hängt nicht von der gleichzeitigen Einräumung von Gesellschaftsrechten ab (RFH. 5, 189). Dagegen besteht für das Ausbringen der Grundstücke aus der Familiengesellschaft und die gleichzeitige Übertragung auf die Gesellschafter keine Steuerfreiheit nach § 8 Z. 5 (RFH. 32, 277). Damit wird die frühere ständige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs aufgegeben, die in Anlehnung an die weitere Fassung des § 8 Z. 4 gegen den Wortlaut und die Entstehungsgeschichte des Gesetzes auch das Ausbringen von Grundstücken aus Familiengesellschaften für steuerfrei erklärte [8]). Die Änderung der Rechtsprechung ist zu billigen.

---

[4]) Vgl. z. B. § 3, Z. 5 Kap. Ert. StG. 1920 und die hierzu ergangenen Entscheidungen in RFH. 7, 174; 9, 308; 13, 307; StW. 23, 315, ferner § 10 Kriegs-StG. 1916 (RGBl. S. 561); § 14 Kriegsabg. G. 1918 (RGBl. S. 964); § 13 Kriegsabg. G. 1919 (RGBl. S. 1567).

[5]) Als Vorläufer solcher der Steuerumgehung dienenden Familiengesellschaften können die Ganerbschaften angesehen werden, die im Mittelalter von hörigen Gotteshausleuten gegründet wurden, um die bei jedem Erbfall eines Hörigen schuldige Abgabe an das Kloster zu vermeiden (vgl. Hübner, S. 130).

[6]) Vgl. § 8, Z. 5 GrErwStG.; § 81 Abs. 2 UStDB. 38; § 36 UrkStG.

[7]) Vgl. § 3, S. 2 GrErwStG.; § 17 EStG.; § 8, Z. 5 GemStG.

[8]) RFH. 19, 253; St.W. 26, 629; 29, 546; 654 u. a.; eingeschränkt in RFH. 24, 29; St.W. 30, 628; aufgegeben in RFH. 32, 277 — nicht zuletzt wegen des einhelligen Widerspruchs im Schrifttum: vgl. hierzu Ott, St.W. 1929, S. 844 mit weiterer Literaturangabe.

Das Ausbringen der Grundstücke dient nicht der Bildung und der Erhaltung der Familiengesellschaften und bedarf daher keiner steuerlichen Bevorzugung vor dem Grundstücksverkehr der anderen Gesellschaften.

Die Familiengesellschaft des § 8 Z. 5 kann eine rechtsfähige oder nicht rechtsfähige, eine im Entstehen begriffene oder eine bereits bestehende Personenvereinigung sein. Nur die Familiengesellschaft, die in ihrer Zusammensetzung den Bestimmungen des § 8 Nr. 5 entspricht, hat Anspruch auf Steuerfreiheit (St W 25, 259). Sie darf demnach nur aus dem Veräußerer und seinen Abkömmlingen oder aus diesen allein bestehen. Wenn also die erwerbende Gesellschaft lediglich aus den Veräußerern des Grundstücks besteht, greift die Steuervergünstigung nicht ein, da Abkömmlinge des Veräußerers nicht beteiligt sind (RFH. 8, 115; St.W. 27, 245). Zu Abkömmlingen gehören auch Stiefkinder (RFH. 18, 254). Es macht nichts aus, wenn die Abkömmlinge ihrerseits als GmbH. zusammengefaßt der Personenvereinigung des § 8 Z. 5 angehören (RFH. 10, 22). Der Reichsfinanzhof ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise darüber hinweggegangen, daß die GmbH. strenggenommen nicht Abkömmling des Veräußerers ist. Ja, sogar wenn bei der Gründung der Personenvereinigung des § 8 Z. 5 Personen mitwirken, die nicht zu den Abkömmlingen des Veräußerers gehören, kann Steuerfreiheit nach § 8 Z. 5 eintreten, sofern nämlich diese Personen lediglich aus formalrechtlichen Gründen als Strohmänner an der Gründung der Gesellschaft beteiligt sind, z. B. weil zur Gründung einer AG. 5 Personen mitwirken müssen (RFH. 16, 80; St.W. 25, 600[9]). Dabei ist aber sorgfältig zu prüfen, ob nicht etwa die Zuziehung der Strohmänner zugleich aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt ist und die Abtretung der Anteile an die Familiengesellschaften hinausgezögert wird oder ganz unterbleibt, mögen die Gesellschafter auch als Treuhänder verpflichtet sein, ihre Anteile auf die Vereinigung zu übertragen (St.W. 26, 374; 27, 483; 28, 628).

2) Nach § 3 GrErwG.[10]) wird die Vereinigung aller Anteile

[9]) A. M. Ott, Handbuch GrErwStG. § 8, Z. 5, Anm. 3: Das Ausscheiden der Gesellschafter sei schwer zu überwachen und die wirklichen Gründe der Strohmänner kaum nachprüfbar. Auch könnte die Familiengesellschaft mit dem Einbringen der Grundstücke so lange warten, bis die Strohmänner ausgeschieden seien. Vgl. ferner Boethke, DStBl. 1925, 198; Wassertrüdinger, Ind. Mit. 1924, 273; 1925, 49.

[10]) § 3 GrErwStG. lautet folgendermaßen: „Werden alle Anteile einer Personenvereinigung (einer Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Ganerbschaft, offenen Handelsgesellschaft, Gesellschaft des bürgerl. Rechts, Genossenschaft usw.), zu deren Vermögen Grund-

einer Grundvermögen besitzenden Personenvereinigung in einer Hand als grunderwerbssteuerpflichtiger Vorgang angesehen. Dabei gelten Ehegatten und Eltern mit ihren Kindern als eine Person. Diese Vorschrift will Steuerumgehungen treffen, in denen Grundstücke durch Einbringen in Grundstücksgesellschaften „vergesellschaftet" und wirtschaftlich in die Form von Gesellschaftsanteilen gekleidet werden, deren Veräußerung an sich nicht unter das Grunderwerbssteuergesetz fallen würde (RFH. 21, 314). Der Erwerb sämtlicher Anteile bedeutet praktisch den Erwerb der Grundstücke und unterliegt darum nach § 3 GrErwStG. der Grunderwerbsteuer. Wenn hierbei Ehegatten und Eltern mit ihren Kindern als eine Person angesehen werden, dann liegt der Grund für diese Gesetzesfiktion, die einen großen Teil der Familiengesellschaften trifft, in der untrennlichen Einheit der Familie, die auch sonst im Recht vielfache Berücksichtigung findet[11]). Eltern und Adoptivkinder gelten als eine Person, nicht dagegen Eltern mit ihren Stiefkindern, Pflegekindern oder weiteren Abkömmlingen. Auch geschiedene Ehegatten können nicht als Personeneinheit i. S. des § 3 S. 2 angesehen werden (Boethke-Bergschmidt GrErwStG. § 3 Anm. 8). Treten sich Familienangehörige des § 3 S. 2 als Erwerber und Veräußerer gegenüber, dann kann nicht die Fiktion der Personeneinheit zu Gunsten des Steuerpflichtigen geltend gemacht werden. Das hat tatsächlich ein Steuerpflichtiger in RFH. 11, 231 vorgebracht, der von seinem Ehegatten den restlichen Anteil an der zwischen ihnen gebildeten Ehegatten-GmbH. erworben hat und sich nun auf den Standpunkt gestellt hat, eine Vereinigung der Anteile sei nicht gegeben, da sie schon vorher als vereinigt zu gelten hätten. Der Reichsfinanzhof hat diesen Einwand mit der Begründung abgelehnt, daß § 3 S. 2 nicht als Steuerbefreiungsvorschrift wirken könne und dem Grundsatz des Gesetzes widerspreche, daß Grundstücksübergänge von einem Ehe-

---

stücke gehören, in der Hand eines Teilhabers vereinigt oder, nachdem sie in der Hand eines Teilhabers vereinigt sind, auf eine andere übertragen, so wird die Vereinigung oder Übertragung dem Übergang des Eigentums an dem Grundstück gleichgeachtet. Ehegatten sowie Eltern und Kinder gelten im Sinne dieser Vorschrift als eine Person."

[11]) Vgl. die Zusammenveranlagung der Familie als Haushaltseinheit im Steuerrecht (vgl. § 26, 27 EStG.); die strafrechtliche Behandlung des Familiendiebstahls, Familienbetruges etc., welche Vermögensverschiebungen innerhalb des Familienkreises als weniger strafwürdig ansieht (z. B. in den §§ 247; 257 Abs. 2, 3; 263 Abs. 5; 294; 303 Abs. 4; 370 Z. 5 Abs. 2); die fürsorgerechtliche Entwicklung des Begriffes „armenrechtliche Familiengemeinschaft", den das Bundesamt für Heimatwesen im Anschluß an §§ 15—21 Unterstützungswohnsitzgesetz ausgebildet hat, der aber inzwischen durch die Neufassung der FürsorgepflichtVO. beseitigt ist (vgl. Baath, FürsorgepflichtVO., § 7, Anm. VI 2, S. 100).

gatten auf den anderen, sofern nicht Gütergemeinschaft in Frage komme, der Steuerpflicht unterliegen (vgl. auch StW. 32, 656).

Die nach § 3 S. 2 unterstellte Anteilsvereinigung tritt nicht ein, wenn die beiden einzigen Mitglieder einer GmbH. die Ehe miteinander eingehen; denn die Fiktion des § 3 S. 2 gilt erst bei abgeleitetem Erwerb, nicht schon dann, wenn die Familienmitglieder selbst bei der Errichtung der Gesellschaft beteiligt sind (StW. 31, 33; 32, 656).

Welche Arten von Personengesellschaften der Bestimmung des § 3 GrErwStG. unterstellt sind, sagt das Gesetz selbst in einer Klammer-Definition. Die Aufzählung ist dort weder ganz vollständig noch ganz richtig. Für die mitangegebenen Personengesellschaften bedarf es nämlich nicht der Anwendung des § 3, da die Personengesellschaft mit der Vereinigung der Anteile zu bestehen aufhört und das Eigentum an den Gesellschaftsgrundstücken unmittelbar auf den „Alleingesellschafter" übergeht. Eine Umgehung der Grunderwerbsteuer ist hier begrifflich ausgeschlossen. Der Reichsfinanzhof hat daher die Worte „offene Handelsgesellschaft, Gesellschaft des bürgerlichen Rechts", weil sinnwidrig, als nicht geschrieben angesehen (RFH. 22, 312; 24, 66; 46, 159). Das ist zunächst auch für Familiengesellschaften angenommen worden, wo durch das Ausscheiden eines Gesellschafters die Voraussetzungen des § 3 S. 2 eintreten [12]). Der Reichsfinanzhof hat in RFH. 24, 66 ausgeführt, daß § 3 S. 2 ein Ersatztatbestand des Hauptatbestandes § 3 S. 1 sei, der bei Umgehung des Haupttatbestandes zur Anwendung gelange. Könne aber der Haupttatbestand nicht erfüllt werden, weil z. B. eine offene Handelsgesellschaft bei Vereinigung der Anteile untergehe, dann könne dieser steuerfreie Tatbestand auch nicht umgangen werden. Dieser Standpunkt ist in RFH. 46, 159 verlassen und die Entscheidung damit begründet worden, daß die Personengesellschaft des § 3 S. 2 nicht durch die gesetzlich fingierte Anteilsvereinigung zur Auflösung gebracht werde, sondern weiter bestehe und deshalb kein Anlaß bestehe, von der Anwendung des § 3 abzusehen. Es heißt weiter in der Entscheidung:

> „Würde man diesen Fall steuerfrei lassen, so würde die Möglichkeit geschaffen, Gesellschaftsgrundstücke durch Hereinnehmen von Eltern oder Kindern kurz vor dem Ausscheiden der übrigen Gesellschafter steuerfrei zu erwerben."

---

[12]) Hiergegen Ott, Handbuch GrErwStG. § 3, Anm. 11, und St.W. 30, Sp. 687; 34, Sp. 411.

Bei Kapitalgesellschaften liegt eine Anteilsvereinigung auch dann vor, wenn ein Teil der Anteile im Besitze der Gesellschaft, der andere Teil in der Hand eines Gesellschafters vereinigt wird; denn, so führt der Reichsfinanzhof in RFH. 26, 100 aus, die eigenen Anteile bedeuteten eine bürgerlich-rechtliche Fiktion, die steuerrechtlich nicht zu berücksichtigen sei. Ebenso wird in RFH. 30, 199 unter Berufung auf das Reichsgericht das Vorhandensein eigener Aktien einer Familien-AG. für unbeachtlich erklärt.

Eine Vereinigung der Anteile nach § 3 S. 2 liegt auch dann vor, wenn sich die Anteile z. T. in der Hand des einen Ehegatten, z. T. in der Hand einer Einmann-GmbH. des anderen Ehegatten befinden und die GmbH. nur eine vorgeschobene Person für den Inhaber ist (StW. 26, 166).

Die Wertzuwachssteuer ist in den kommunalen Wertzuwachssteuerordnungen verschieden geregelt. Soweit diese den Richtlinien der preußischen Musterordnung in der Fassung vom 12. Mai 1931 (M.Bl. i.V. S. 499) und vom 10. März 1932 (M.Bl. i.V. S. 297) folgen, werden für Familiengesellschaften die gleichen Steuerbefreiungen, wie nach dem Grunderwerbssteuergesetz gewährt (§ 5 Z. 4 und 6 der Musterordnung).

3) Im Umsatzsteuerecht ist das Einbringen eines Betriebes in eine neugegründete oder umgewandelte Gesellschaft gegen Einräumung von Gesellschaftsrechten grundsätzlich ein steuerpflichtiger Vorgang. Die frühere Rechtsprechung, die in der Einräumung von Gesellschaftsrechten kein Entgelt für die eingebrachten Gegenstände sah und deshalb einen umsatzsteuerbaren Umtausch von Leistungen verneinte (RFH. 16, 70), ist in StW. 35, 249 und vor allem in der zu einer Familiengesellschaft ergangenen grundsätzlichen Entscheidung in RFH. 45, 12 aufgegeben worden (vgl. auch RStBl. 33, 284).

Für Familiengesellschaften gilt § 3 Abs. 2 der sog. Partenkirchener Verordnung vom 1. März 1937 (RGBl. I, 276) [13]). Danach ist die Veräußerung eines Geschäfts im ganzen an Abkömmlinge, Stiefkinder oder deren Abkömmlinge nicht steuerpflichtig. Nach der Auffassung des Gesetzgebers stellt die Veräußerung eines Geschäftes an die Kinder des Inhabers eine vorweggenommene Erbfolge und damit einen rein familienrechtlichen Vorgang dar, der nicht als Umsatzgeschäft anzusehen ist. Wenn es vom Gesetz auch nicht ausdrücklich gesagt ist, so gilt doch die Steuerfreiheit auch für den Fall, wo die Abkömmlinge eine Gesellschaft bilden, in die der bisherige Inhaber

[13]) = § 81 Abs. 2 UStDB. 38.

das Geschäft einbringt[14]). Ob das auch für eine aus den Kindern gebildete GmbH. gilt, ist zweifelhaft. Nach Herting a. a. O. soll eine erweiternde Auslegung der Bestimmung zugunsten der Kapitalgesellschaft nicht zulässig sein, da im Steuerrecht allgemein der Satz gelte, daß der Steuerpflichtige die guten wie die bösen Folgen der Zwischenschaltung einer juristischen Person zwischen sich und dem Inhaber tragen müsse, und außerdem eine Auslegung der Gesetze zugunsten der im dritten Reiche unerwünschten anonymen Gesellschaft nicht in Frage kommen könne. Diese Ansicht ist m. E. nicht zutreffend. Nach dem Zweck der Verordnung soll die Geschäftsübergabe des Vaters an seine Söhne steuerlich begünstigt werden, wobei es keinen Unterschied machen kann, in welcher Rechtsform das Unternehmen fortgeführt wird. Der Vergleich mit § 8 Z. 5 GrErwStG. liegt nahe, wo ein ähnlicher Tatbestand geregelt wird. Dort stellt das Gesetz die Personengesellschaft ausdrücklich der Kapitalgesellschaft gleich, und in der Rechtssprechung dazu ist der Satz entwickelt, daß als „Abkömmling" auch die aus Abkömmlingen gebildete GmbH. anzusehen ist (RFH. 10, 22). Es ist auch auf die leichte Umgehungsmöglichkeit hinzuweisen, daß die Abkömmlinge zunächst eine OHG. bilden, um Steuerfreiheit für die Geschäftsübergabe zu erzielen, und dann nach einiger Zeit die OHG. in eine GmbH. umwandeln. Nach alledem muß daher § 3 Abs. 2 a. a. O. auch auf Familien-Kapitalgesellschaften anwendbar sein.

Keine Steuerfreiheit tritt ein, wenn außer den Abkömmlingen noch andere Personen an der Familiengesellschaft beteiligt sind, also auch dann nicht, wenn der das Geschäft einbringende Vater der Gesellschaft angehört. Dadurch wird die Bedeutung der Befreiungsvorschrift für Familiengesellschaften sehr vermindert. Im Geschäftsleben findet der Wechsel der Generationen, die Übergabe des Betriebes von den Eltern auf die Kinder, fast niemals in der Weise statt, daß der bisherige Inhaber den Betrieb übergibt und sich selbst ins Privatleben zurückzieht. In der Regel findet der Übergang von der alten auf die junge Generation schrittweise und in natürlicher Entwicklung statt, indem die Kinder als Teilhaber aufgenommen werden und der Vater als Seniorchef weiterhin an dem Betriebe interessiert bleibt. In solchen Fällen ist es nur möglich, im Billigkeitswege auf den Erlaß der Umsatzsteuer hinzuwirken[15]). Der unten

[14]) Herting, DStZ. 1938, 318; Woehrle, Steuerwarte 1939, 34, welcher eine Klärung durch Verwaltungsanordnung für erforderlich hält.

[15]) Vgl. Rderl. d. Reichsministers der Finanzen vom 16. 12. 38 — S. 4100 — 172 III (RStBl. 38, 1164).

angegebene Runderlaß rechtfertigt das damit, daß die Bildung von Familiengesellschaften, die aus Gründen der Familienzugehörigkeit erfolgt, nach nationalsozialistischer Weltanschauung als besonders förderungswürdig anzusehen ist. Diese Begründung ist bemerkenswert für die Einstellung und Haltung des heutigen Gesetzgebers zur Familiengesellschaft.

4) Nach § 36 UrkStG. werden die Begründung und Umwandlung von Personengesellschaften besteuert, sofern hierüber eine Urkunde errichtet oder jedenfalls eine Anmeldung bei einer öffentlichen Behörde, insbesondere zum Handels- oder Vereinsregister, erfolgt ist. Steuerfrei bleibt dieUmwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, die Fortsetzung einer Gesellschaft mit den Erben eines Gesellschafters oder mit den Teilnehmern einer fortgesetzten Gütergemeinschaft, und endlich die Überlassung eines Gesellschaftsrechts an einen Angehörigen des Überlassenden. Dadurch wird die Erhaltung des Unternehmens im Familienbesitz und vor allem die Übertragung des Betriebes zu Lebzeiten des Erblassers auf seine Nachfolger auch in urkundensteuerlicher Hinsicht erleichtert. Damit brauchen die Beteiligten nicht aus Steuerersparnisgründen von einer s c h r i f t l i c h e n Niederlegung der gesellschaftsrechtlichen Vorgänge abzusehen, die gerade bei Familiengesellschaften zu steuerlicher Anerkennung in der Regel erforderlich sein wird [16]).

Scheidet einer von mehreren Gesellschaftern aus der Familiengesellschaft gegen Abfindung aus, so ist keine Urkundensteuer zu erheben. Sind noch fremde Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt, dann tritt Steuerfreiheit nur insoweit ein, als sich Angehörige des Ausscheidenden unter den verbleibenden Gesellschaftern befinden (RFH. 43, 199). Dagegen besteht für die Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft zwischen Vater und Sohn kein Anspruch auf Steuerfreiheit, da hierin keine Überlassung von Gesellschaftsrechten gesehen werden kann (RFH. 26, 98; StW. 32, 680). Dasselbe trifft für den Fall zu, daß der bisherige Betriebsinhaber stiller Gesellschafter an seinem Unternehmen wird und seine Söhne, die bisher stille Gesellschafter waren, jetzt das Unternehmen als offene Handelsgesellschafter betreiben. Die frühere stille Gesellschaft ist mit der umgebildeten OHG. nicht identisch, es kann also keine Überlassung von Gesellschaftsrechten vorliegen [17]).

---

[16]) Vgl. unten S. 49.

[17]) Diese Entscheidungen sind an sich zu § 18 a und b KVG. a. F. ergangen, welche Bestimmung in der Neufassung des KVG. aufgehoben und inhaltlich in § 36 Urk. StG. aufgenommen worden ist. Die frühere Rspr. kann daher im

c) Die Familiengesellschaft in der Steuerrechtsprechung.

1) Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ist für die Auslegung und Entwicklung des Steuerrechts von außerordentlicher Bedeutung [18]). Es gibt kaum ein anderes deutsches Gericht, das auf einem großen Rechtsgebiet einen so maßgeblichen Einfluß ausüben kann und tatsächlich ausübt wie der Reichsfinanzhof. Selbst das Reichsgericht nimmt weder im bürgerlichen Recht noch im Strafrecht eine so beherrschende Stellung ein wie der Reichsfinanzhof im Steuerrecht; denn im Zivil- und Strafrecht wird nicht nur die Rechtsprechung des Reichsgerichts, sondern auch die der Oberlandesgerichte und sogar der Landgerichte in weitem Umfange veröffentlicht und bei der Auslegung der Gesetze von den unteren Gerichten mit herangezogen, während im Steuerrecht nur die Urteile des RFH. veröffentlicht werden, die Urteile der Finanzgerichte dagegen unbeachtet bleiben und für die Rechtsentwicklung im wesentlichen ausscheiden. Auch steht die verhältnismäßig noch junge Steuerrechtswissenschaft noch nicht auf der gleichen Höhe wie die Rechtswissenschaft auf anderen Rechtsgebieten, kann daher nicht die Entscheidungstätigkeit der Steuerbehörden so nennenswert beeinflussen wie jene die ordentliche Gerichtsbarkeit. Sie erschöpft ihre Aufgabe im wesentlichen in der Erläuterung der Steuergesetze und in der Verarbeitung der Rechtsprechung.

Die Schlüsselstellung, die nach alledem der Reichsfinanzhof im Steuerrecht innehält, hat ihm eine weitgehende Einflußnahme auf die Entwicklung des Steuerrechts ermöglicht und wird das auch in Zukunft tun, solange unser Steuerrechtssystem vielseitig und umfangreich gestaltet bleibt und einen großen Spielraum für die Auslegung zuläßt [19]). Der Gesetzgeber berücksichtigt regelmäßig die Ergebnisse der bisherigen Rechtsprechung des RFH. bei der Umgestaltung des Steuerrechts, und ebenso verwertet der Steuerwissenschaftler die in den Reichsfinanzhofurteilen zu findenden weitgreifenden Gedanken für die wissenschaftliche Durchdringung des Steuerrechts. Darüber hinaus hat die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs auch für andere Rechtsdisziplinen, z. B. für das Handelsrecht Bedeutung, indem einmal die Urteilstatbestände für die

wesentlich weiter verwendet werden, wobei man allerdings berücksichtigen muß, daß der Personenkreis der Angehörigen in § 18 b enger begrenzt war.

[18]) Reinhardt, DStZ. 1935, 485; Bühler, Bankarch. 1930, 377 ff.; Bühler, Lehrbuch I, S. 312 f.

[19]) Reinhardt (RStBl. 1933, 1025 ff.) bezeichnet als zukünftige Aufgabe des Steuergesetzgebers die Vereinfachung der Steuern und die klare Fassung der gesetzlichen Bestimmungen, so daß hierdurch die Arbeit des RFH. vermindert werde.

Rechtstatsachenforschung ein reiches Material der handelsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten bieten und zum anderen in den Entscheidungsgründen handelsrechtliche Vorfragen in einer Weise entschieden werden, die dem Handelsrechtler mancherlei Anregung geben und vor allem bei den betreffenden Wirtschaftskreisen Beachtung finden [20]).

2) Die Rechtsprechung zur Familiengesellschaft ist ein gutes Beispiel für die Weiterentwicklung des Steuerrechts durch unser höchstes Steuergericht. Über die wenigen Bestimmungen hinaus, die im Steuerrecht für Familiengesellschaften geschaffen sind, hat der Reichsfinanzhof über die steuerliche Anerkennung und Behandlung von Familiengesellschaften feste Richtlinien und Grundsätze herausgearbeitet, die für die Steuerpraxis von größter Bedeutung sind. Dabei sind es nicht nur immer Probleme, die mit der Eigenart der Familiengesellschaft zusammenhängen, sondern ebenso oft tauchen steuerliche Fragen zuerst bei Familiengesellschaften auf, die dann entsprechend der Lösung, die der Reichsfinanzhof für die Familiengesellschaft gefunden hat, auch bei anderen Gesellschaften die gleiche Beantwortung finden. Die Familiengesellschaft ist insofern Pionier der Steuerentwicklung, als sie dem RFH. häufig Veranlassung gibt, die von ihr gewählte rechtliche Gestaltung der steuerlichen Betrachtung zu unterziehen [21]).

3) Eine restlos eindeutige, befriedigende und nach allen Seiten abgegrenzte Begriffsbestimmung der Familiengesellschaft hat der RFH. bisher nicht aufstellen können. Er erkennt die Familiengesellschaft überhaupt nicht als Rechtsbegriff an (StW. 24, 557), sondern spricht meist von der „sogenannten" Familiengesellschaft (RFH. 25, 277; StW. 24, 557; 35, 658; RStBl. 31, 9), die nicht eine Gesellschaft von „regelmäßiger Art" ist (RStBl. 38, 941). Auch wechselt der RFH. in den Ausdrücken und gebraucht die Bezeichnungen Familienunternehmen, Familienbetrieb oder Familienfirma (StW. 38, 410). Wie die Grenzen zu anderen Gesellschaften, z. B. zur Einmanngesellschaft, zu ziehen sind, wird offengelassen. In RFH. 41, 309 wird eine Aktiengesellschaft als Familiengesellschaft bezeichnet, bei der die Aktien zu 92% dem Beschwerdeführer, seiner Frau und seinen Kindern gehören und zu 8% in familienfremder Hand sind. Andererseits ist in dem Fall, in dem sich das g e s a m t e Aktienkapital in der Hand

[20]) Vgl. Flechtheim, StW. 1933, Sp. 401.

[21]) Vgl. die unten behandelten zahlreichen Urteile über verdeckte Gewinnausschüttung; über Kapitalherabsetzung (StW. 36, 498); zur Organtheorie im Umsatzsteuerrecht (RFH. 22, 69; RStBl. 30, 121; 34, 1145; Kartei UStG. 32, § 1 (Nr.) 1, R. 59). Zur Abzugsfähigkeit politischer Spenden (StW. 35, 235, RFH. in Ind. u. St. 1935, III, 77).

des Familienoberhauptes befindet und lediglich die Aufsichtsratsstellen von seiner Ehefrau und Tochter besetzt sind, eine Familiengesellschaft — und keine Einmanngesellschaft — angenommen worden (StW. 35, 658). Umgekehrt werden Familiengesellschaften als Einmanngesellschaften bezeichnet, bei denen der Hauptgesellschafter einen überragenden Anteilbesitz und maßgeblichen Einfluß auf die Gesellschaft hat, während seine nur geringfügig beteiligten Angehörigen, z. B. seine Mutter, Schwester oder minderjährige Tochter, in der Gesellschaft nichts zu sagen haben, die Gesellschaft also „im wesentlichen" als Einmanngesellschaft anzusehen ist (StW. 35, 355; 657; 37, 26). Der Reichsfinanzhof überläßt die Frage, wann eine Familiengesellschaft vorliegt, der Bestimmung durch die Verkehrsauffassung im Einzelfall. Eine auf jeden Fall zutreffende Formel gibt es nicht.

d) Das Schrifttum zum Begriff „Familiengesellschaft".

Das Schrifttum zum Begriff „Familiengesellschaft" ist nicht einheitlich. Verschiedene Merkmale werden als begriffsbestimmend aufgeführt:

1) In erster Linie komme es auf das Verwandtschaftsverhältnis der Gesellschafter untereinander an. Eine Familiengesellschatf ist eine Gesellschaft, die ausschließlich oder doch überwiegend aus Verwandten besteht [22]). Auch Schwägerschaft der Gesellschafter genügt (StW. 37, 510). Wie weit der Kreis der Familienangehörigen zu ziehen ist, um die aus ihnen gebildete Gesellschaft als Familiengesellschaft anzusehen, ist nicht einfach zu entscheiden. Der Begriff Familie gibt hierfür nur geringe Anhaltspunkte, da man unter „Familie" je nach dem Zweck des Gesetzes etwas verschiedenes versteht [23]). Es kann die sogenannte Kleinfamilie gemeint sein, die aus Eltern und Kindern (auch Stief-, Adoptiv- und Pflegekindern) besteht. Es kann andererseits die Großfamilie gemeint sein, die den Sippenverband sämtlicher Blutsverwandten darstellt. Es können schließlich alle Angehörigen gemeint sein, ob sie nun verwandt, verschwägert, verheiratet oder miteinander verlobt sind. Das Gesetz gibt in der Regel selbst an, was es unter Familie und Familienangehöri-

[22]) Wacke, Steuerwarte 1938, 491; Zimmermann, DStBl. 1925, 205 (Gesellschaften, an denen nur die Familie des bisherigen Unternehmers beteiligt ist); Brönner, S. 99; Müller. DStZ. 1936, 1158; Lenski, DStZ. 1939, 494; Begründung zu § 7 Nr. 1 KStG. 1920 (S. 28: „Gesellschaften, deren Gesellschafter in nahen verwandtschaftlichen Bezichungen zueinander stehen").

[23]) Vgl. zum folgenden: Moser, S. 589; Zeitschr. f. St. u. F.Recht 1931, 589.

gen verstanden wissen will[24]). Für das Steuerrecht gilt, soweit nicht besondere Bestimmungen den Umfang der Familiengesellschaft begrenzen (vgl. § 8 Z. 5 GrErwStG.), die allgemeine Regel des § 10 AnpG., der für Familiengesellschaften den Grad der Familienangehörigkeit ihrer Gesellschafter festlegt. Das muß nach meiner Ansicht auch hier anwendbar sein. Hiermit wird entgegen Schmidt (a. a. O. S. 193), der auch die entferntesten Verwandten mit berücksichtigt wissen will, eine Verwässerung des Begriffes Familiengesellschaft durch uferlose Ausdehnung des Verwandtenkreises vermieden. Auf der anderen Seite wird nicht nur auf den Regelfall abgestellt, daß die Familiengesellschaft aus der Familie im engeren Sinne, der Kleinfamilie besteht[25]). Es wird vielmehr ein Oberbegriff gebildet, der die Verwandtengesellschaft, Ehegattengesellschaft und die eigentliche Familiengesellschaft umfaßt.

2) Als weiteres Merkmal für Familiengesellschaften wird gefordert, daß der Gesellschaftsvertrag die typischen Wesenszüge aufweist, die nur bei Familiengesellschaften vorkommen[26]), daß also die Vertragsbestimmungen erkennen lassen, daß der Zweck der Gesellschaft der ist, das Unternehmen in der Hand der Familie zu erhalten. M. E. kommt es nicht entscheidend darauf an, ob der Gesellschaftsvertrag die Eigenart der Familiengesellschaft zu erkennen gibt. Das wird oft der Fall sein, braucht es aber nicht zu sein.

3) Schließlich wird auch darauf abgestellt, daß in Familiengesellschaften ein Gesellschafter, meist der bisherige Alleininhaber und Familienoberhaupt, einen überragenden Einfluß auf die Gesellschaft ausübt, die Familiengesellschaft also einer Einmanngesellschaft gleichkommt[27]). Es ist richtig, daß Familiengesellschaften in vielen Fällen unter der unantastbaren Leitung des „Seniorchefs" stehen, der infolge hohen Anteilsbesitzes und weitreichender Geschäftsführungsbefugnisse die Geschicke der Gesellschaft allein bestimmt. Dasselbe Ergebnis tritt dort ein, wo die übrigen Gesellschafter aus der Ehefrau oder den minderjährigen Kindern des bisherigen Alleinunternehmers bestehen und seinem ehemännlichen oder elterlichen Verwaltungs- und Nutznießungsrecht hinsichtlich ihrer Gesellschaftsanteile unterworfen sind. In diesen Fällen steht die Familiengesellschaft der Einmanngesellschaft gleich und unterliegt der-

---

[24]) z. B. in § 10 StAnpG.; § 52 StGB.; § 383 ZPO.; § 52 StPO.; § 22, S. 4 UrhG.; § 1259 RVO.; § 2 FamUntG.

[25]) So Zimmermann, DStBl. 1925, 205; Lenski, DStZ. 1939, 494.

[26]) Düringer-Hachenburg, HGB. II 1, Einl. Anm. 117; Schmidt, a. a. O., S. 193.

[27]) Wacke, Steuerwarte 1938, 491.

selben rechtlichen Beurteilung. Alle anders gearteten Formen der Familiengesellschaft können dagegen nicht ohne weiteres wie Einmanngesellschaften behandelt werden; denn mag auch das verwandtschaftliche Band eine weitgehende Einigkeit und Einheit der Gesellschafter erzielen, so kann doch über die Personenverschiedenheit der einzelnen Gesellschafter nicht hinweggegangen werden, die auch bei Familienmitgliedern regelmäßig eine Verschiedenheit der Interessen bedeutet.

III. Bürgerlich rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten und ihre steuerliche Auswirkung.

a) Die Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen.

Der Begriff Familiengesellschaft sagt nichts darüber aus, welches rechtliche Kleid die Gesellschaft trägt, ob sie rechtlich selbständig ist oder nicht, ob es sich um eine Gesellschaft des Handelsrechtes oder des bürgerlichen Rechts handelt. Die beteiligten Familienmitglieder sind frei in der Wahl der Rechtsform. Welche Rechtsform die Familienmitglieder wählen, hängt von ihren persönlichen Beziehungen zueinander, von den wirtschaftlichen Gegebenheiten des Unternehmens und von der aus der Rechtsform folgenden steuerlichen Belastung ab. Alle diese Gesichtspunkte müssen sorgsam gegeneinander abgewogen werden. Die alleinige Berücksichtigung der steuerlichen Seite ist gefährlich und kann zu schweren wirtschaftlichen Nachteilen führen. Denn abgesehen davon, daß die Steuergesetzgebung sich ständig im Fluß befindet und neue Steuergesetze die Vorteile der früheren Gesetze illusorisch machen können, hat vor allem die Steuerrechtsprechung ein scharfes Auge auf Familiengesellschaften und erkennt bürgerlich-rechtliche Gestaltungen nicht an, wenn sie der wahren wirtschaftlichen Sachlage widersprechen. Zu dieser steuerlichen Unsicherheit kommt die aus Steuergründen geschaffene privatrechtliche Gebundenheit, die im Streitfall zwischen den Beteiligten unangenehme Folgen haben kann.

b) Die Rechtsformen der Personalgesellschaften.

1) Die offene Handelsgesellschaft (§ 105 HGB.) eignet sich für kleine und mittlere Familienbetriebe, bei denen die Mitarbeit der Gesellschafter erforderlich ist und die Kraft des Unternehmens in

der Persönlichkeit der Inhaber liegt[1]). Das Vertrauen, das zu der weitreichenden Haftungsverstrickung der Teilhabervermögen unbedingt notwendig ist, bildet sich bei Familiengesellschaften auf der natürlichen Grundlage der Familienzugehörigkeit. Dasselbe Vertrauen auf den Familiensinn der Gesellschafter ermöglicht es, das Bestehen der Familien-OHG. über Generationen hinaus zu sichern, obwohl ein rein rechtlicher Bestandschutz der OHG. sich infolge der jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit außerordentlich schwierig gestaltet[2]).

Die steuerlichen Vorteile der OHG. gegenüber dem Einzelunternehmen wie gegenüber der Kapitalgesellschaft sind beachtlich: Durch die Beteiligung der Angehörigen am Betriebe wird, sofern getrennte Veranlagung der Familiengesellschafter stattfindet[3]), der gestaffelte Tarif der Einkommensteuer heruntergedrückt, und zwar umso mehr, je höher die Gewinnbeteiligung der aufgenommenen Gesellschafter festgelegt ist. Außerdem kommen der steuerfreie Einkommenteil und die abzugsfähigen Sonderleistungen so oft zur Anrechnung, wie Gewinnberechtigte vorhanden sind[4]). Die Erbschaftssteuer wird völlig oder teilweise ausgeschaltet, indem durch die Bildung der Familiengesellschaft das Vermögen des Gründers noch zu seinen Lebzeiten auf die Erben überführt wird. Die Ersparnisse an Vermögenssteuer dagegen sind gering, da diese Steuer hohe Freibeträge hat und nur langsam ansteigt. Gegenüber der Kapitalgesellschaft hat die OHG. den Vorteil, daß sie keiner Doppelbesteuerung unterliegt wie die Kapitalgesellschaft, bei der der Gewinn von der Körperschaftssteuer und, soweit er ausgeschüttet wird, bei den Gesellschaftern von der Einkommensteuer erfaßt wird und wo ferner auch die Vermögenssteuer doppelt erhoben wird. Endlich ist der Gründungsaufwand bei der OHG. geringer als bei der Kapitalgesellschaft (z. B. keine Gesellschaftsteuer).

2) Die Kommanditgesellschaft (§ 161 HGB.) vereinigt die Vorteile der persönlichen Gesellschaftsform mit den Vorzügen der Haftungsbeschränkung. Diese Gesellschaftsart erfreut sich im Wirtschaftsleben einer steigenden Beliebtheit und wird bei der Umwandlung

---

[1]) Spohr, S. 32; Würdinger, Personalgesellschaften, S. 37.

[2]) Grieger in Arch. f. civ. Pr. Bd. 145 (1939), 327.

[3]) Auch wenn minderjährige Kinder nicht mit dem Vater und Haushaltungsvorstand zusammen veranlagt werden, tritt keine Einkommensteuerersparnis durch Gesellschaftsgründung ein. Denn ihr Gewinnanteil fällt dem Vater auf Grund seines Verwaltungs- und Nutznießungsrechts zu und muß von ihm mit seinem sonstigen Einkommen versteuert werden (StW. 25, 385).

[4]) Spohr, S. 9.

von Kapitalgesellschaften bevorzugt, da die der Kommanditgesellschaft eigentümliche Risikobeschränkung bei der Nachgiebigkeit der für sie geltenden Vorschriften sowohl einen kapitalistischen wie einen individualistischen Aufbau der Gesellschaft ermöglicht [5]). In erster Linie eignet sich die Kommanditgesellschaft für solche Familiengesellschaften, bei denen minderjährige Kinder als Kommanditisten eintreten und der Vater weiterhin das Unternehmen als persönlich haftender Gesellschafter leitet. Hierdurch werden die Kinder an den Betrieb gebunden und ihr Erbgut dem Zugriff der Gläubiger entzogen.

Steuerlich gilt das Gleiche wie bei der OHG. Es mag vielleicht auf die steuerliche Besonderheit hingewiesen werden, daß die Kommanditisten —abweichend von der allgemeinen Regel des § 113 AO. i. V. mit § 161 HGB. — für die Gewerbe- und Grundsteuer unbeschränkt haften [6]).

3) Die GmbH. und Co. und die „AG. und Co." sind Abarten der Kommanditgesellschaft, die sich ursprünglich aus rein steuerlichen Gründen entwickelt haben, im Laufe der Zeit aber ihre wirtschaftliche Berechtigung bewiesen haben [7]). Ihre rechtliche Zulässigkeit ist lange bestritten gewesen, inzwischen aber vom Reichsgericht (RGZ. 105, 102) und vom Reichsfinanzhof (StW. 23, 858; 29, 479; 33, 326 u. a.) anerkannt worden. Auch der Steuergesetzgeber rechnet mit ihrem rechtsgültigen Bestehen (§ 6 Z. 4 KVG.). Die GmbH. und Co. im engeren Sinn, bei der die GmbH. die einzige persönlich haftende Gesellschafterin in der KomG. ist und die Kommanditisten gleichzeitig Gesellschafter der GmbH. sind, bietet die besten Möglichkeiten, die Vorzüge der Haftungsbeschränkung der GmbH. zu genießen und dabei der Doppelbesteuerung auszuweichen, der die Kapitalgesellschaften unterworfen sind. Jedoch liegt bei dieser eigenartigen Mischform die Gefahr steuerlicher Nichtanerkennung außerordentlich nahe, sodaß es sich nicht empfiehlt, Familiengesellschaften als GmbH. und Co. zu gründen.

4) Die stille Gesellschaft (§ 335 HGB.) ist in neuerer Zeit mehr und mehr in Mode gekommen [8]). Sie wird vielfach von Familien-

---

[5]) Vgl. Boesebeck, S. 97, der als Beispiel einen Vertragsentwurf für eine hochkapitalistische Familien-Komm.-Ges. bringt.

[6]) Gutachten des RFH. in RStBl. 38, 434; Blümich-Boyens, Gewerbesteuergesetz, S. 129 — a. M. Bühler, JW. 1937, 2809; Lehrbuch II, S. 284; Würdinger, Arbeitsbericht, S. 89 ff.

[7]) Boesebeck, S. 72 ff.; Würdinger, Arbeitsbericht, S. 83 ff.

[8]) Kratz, DStZ. 1936, 639 ff.; Herrmann, StW. 26, Sp. 1009; 1563; 1717; Düringer-Hachenburg, Vorbem. zu § 335, Anm. 2.

gesellschaften benutzt, wo der bisherige Inhaber auch weiterhin die Geschicke des Betriebes allein bestimmen, zugleich aber seine minderjährigen Kinder am Gesellschaftserfolg noch beteiligen will. Dabei spricht, wie meist bei Familiengesellschaften, die Rücksicht auf die Erhaltung des Unternehmens entscheidend mit. Denn durch die Beteiligung der zukünftigen Erben am Betriebsgewinn wird ein Teil der Nachlaßmasse schon im Voraus übertragen, sodaß der spätere Übernehmer des Betriebes nicht zu befürchten braucht, daß er den Betrieb durch Erbteilauszahlungen an die Geschwister übermäßig belasten muß. Weiterhin ist für die Wahl der Rechtsform der stillen Gesellschaft mitbestimmend, daß hier die wenigen zwingenden gesetzlichen Vorschriften den Beteiligten genügend Freiheit lassen, je nach der Macht- und Interessenlage dem stillen Gesellschafter die Stellung eines bloßen Kapitalgebers oder die führende Stellung eines Mitinhabers zuzuweisen.

Steuerlich ist zu bemerken: Wird der stille Gesellschafter nicht nur am Gewinn, sondern auch an der Wertsteigerung des Anlagevermögens beteiligt, dann unterliegt er als Mitunternehmer denselben steuerlichen Vorschriften wie der offene Handelsgesellschafter. Ist er dagegen ein sog. typischer stiller Gesellschafter, d. h. ist er lediglich am Gewinn beteiligt, dann kann sein Gewinnanteil als Betriebsausgabe abgesetzt werden. Auch kann er daneben von der Gesellschaft Gehalt beziehen, das als Betriebsausgabe abzugsfähig ist. Das gilt indessen nicht für die Gewerbesteuer (§ 8 Z. 3 GewStG.).

c) Die Rechtsformen der Kapitalgesellschaft.

1) Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung wird oft als die für ein Familienunternehmen typische Rechtsform bezeichnet [9]). Denn sie ermöglicht es den Beteiligten, den Persönlichkeitscharakter des Familienbetriebes trotz der Versachlichung des Unternehmens durch Schaffung einer selbständigen Vermögensgrundlage aufrechtzuerhalten. Es war schon bei den Vorarbeiten für das jetzt geltende GmbH.-Gesetz darauf hingewiesen worden, daß eine für die Familiengesellschaft passende Rechtsform gefunden werden müsse und daß dies bei der Abfassung des GmbH.-Gesetzes zu berücksichtigen sei [10]). Die Erwartungen, die man in dieser Hinsicht

[9]) Schmidt, Rdsch. f. GmbH. 1934, S. 205; ferner ebenda 1937, 637, 640 ff., 704. Klausing, Arbeitsbericht, S. 40.

[10]) Vgl. das Gutachten des Ausschusses des deutschen Handelstages vom 7. 12. 88 (Entwurf I, S. 129).

an das Gesetz geknüpft hat, sind vollständig in Erfüllung gegangen, sodaß die kommende GmbH.-Reform von einer Sonderregelung für Familiengesellschaften absehen kann [11]).

Die Haftungsbeschränkung der GmbH. ermöglicht es, das dem Familienbetrieb gewidmete Vermögen streng von dem Privatvermögen der einzelnen Gesellschafter zu scheiden und letzteres dem Zugriff der Gläubiger zu entziehen. Man hat deshalb die GmbH. gelegentlich auch den „Erbhof" des gewerblichen Mittelstandes genannt [12]). Auf der anderen Seite ist nicht zu verkennen, daß die GmbH. in Gläubigerkreisen einem gewissen Mißtrauen begegnet. Ihre Kreditunterlage ist schmaler, als die der Personengesellschaften, und kann oft nur dadurch verbreitert werden, daß die Gesellschafter Bürgschaft leisten, d. h. praktisch auf die Haftungsbeschränkung verzichten.

Bedeutungsvoll ist für Familiengesellschaften, daß der Bestand des Unternehmens durch Schaffung einer GmbH. weit eher gewährleistet wird als bei einer Personengesellschaft, die jederzeit durch Kündigung eines Gesellschafters aufgelöst oder jedenfalls in große Auseinandersetzungsschwierigkeiten gebracht werden kann. Bei der GmbH. dagegen berührt ein Gesellschafterwechsel nicht die Weiterführung des Unternehmens, da dieses nicht an die Person der Gesellschafter, sondern an die von ihnen getrennte juristische Person der GmbH. geknüpft ist. Darüber hinaus kann durch geeignete Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag die Überfremdung der Gesellschaft verhindert und der Familienbesitz in der Hand der Familie erhalten werden (Abtretung der Anteile nur mit Genehmigung der Gesellschaft; Vorkaufsrecht an den Anteilen für die übrigen Gesellschafter; Ausschluß der Vererblichkeit der Anteile oder Einziehung für den Fall des Todes des Gesellschafters u. s. f. [13]). Diese gesellschaftlichen Vorteile sind nicht nur bei kleineren, sondern vor allem auch bei größeren Familienunternehmen [14]) ausschlaggebend für die Wahl der GmbH.-Rechtsform. Steuerlich steht die GmbH. wegen der Doppelbesteuerung, die bei Kapitalgesellschaften eingreift, ungünstiger da als die Personengesellschaft. Die Steuerlast kann aber dadurch verringert werden, daß der Gewinn in der Gesellschaft aufgespeichert wird und damit eine Kapitalertragssteuer der Gesell-

[11]) Klausing, Arbeitsbericht, S. 42.
[12]) Schmidt, a. a. O., S. 30; v. Eichborn, S. 12.
[13]) Vgl. im Einzelnen Feine, S. 377, 384 f.
[14]) Schmidt (S. 197) hat festgestellt, daß Familiengesellschaften den größten Teil der Gesellschaften m. b. H. mit einem Stammkapital von über 250.000 RM ausmachen. Vgl. auch Fränkel, S. 89, 90.

schafter zunächst nicht zur Entstehung gelangt. Ferner kann die Gesellschaft mit ihren Gesellschaftern Verträge abschließen, z. B. Dienst- und Darlehnsverträge, durch deren Erfüllung der körperschaftssteuerpflichtige Gewinn verringert wird, falls die Leistungen an die Gesellschafter als echte Betriebsausgaben anerkannt werden. Wirken alle diese Maßnahmen zusammen, dann bietet die Rechtsform der GmbH. auch steuerliche Vorteile vor der Personengesellschaft [15]).

2) Die Aktiengesellschaft ist nach der Meinung des nationalsozialistischen Gesetzgebers nicht für Familiengesellschaften erforderlich. Die amtliche Begründung zum Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften vom 5. Juli 1934 — RGBl. I, 572 — sagt hierüber in RStBl. 34, 804 folgendes:

> „Bei Familienunternehmen ist die Rechtsform der Aktiengesellschaft im allgemeinen nicht erforderlich. Die persönlichen Bindungen, die zwischen den Familienangehörigen bestehen, bilden die natürliche Grundlage für das Unternehmen. Diese Betriebe bauen sich tatsächlich, ohne Rücksicht auf die Rechtsform, in der sie betrieben werden, auf die Tatkraft und das Verantwortungsbewußtsein der Inhaber auf. Ihren Lieferanten und Abnehmern ist der gute Name der Familie mehr wert als das in Ziffern ausgedrückte und vielfach unzureichende Gesellschaftskapital, das ihnen formell haftet. Die am Betrieb Beteiligten fühlen sich als Mitinhaber und handeln danach, gleichgültig, welche Stellung ihnen nach der Rechtsform des Unternehmens zusteht."

Für Großunternehmen in der Familie jedoch bleibt die Aktiengesellschaft nach wie vor die geeignete Rechtsform. Wie bei der GmbH. können auch hier die Erbauseinandersetzungsstreitigkeiten der Familienaktionäre den Bestand der Gesellschaft nicht erschüttern. Darüber hinaus spricht zugunsten der Aktiengesellschaft, daß ein etwaiger Kapitalbedarf durch Veräußerung der Aktien oder Ausgabe junger Aktien gedeckt werden kann [16]) und daß Fusionen mit anderen Unternehmungen durch Aktienaustausch vorbereitet werden können. Zuungunsten der Aktiengesellschaft sprechen die schärferen Kontroll- und Publizitätsbestimmungen und der starre Aufbau der Gesellschaft. Immerhin bietet das Gesetz genügend Möglichkeiten,

---

[15]) Vgl. im Einzelnen Benninghoven, der die steuerliche Belastung der Gesellschaftsformen einander gegenüberstellt und tabellenmäßig errechnet.

[16]) Nach Beuck, S. 70 f., sollen aber mit der Veräußerung von Familienaktien auch Nachteile verbunden sein. Vgl. dort im Einzelnen.

einer Überfremdungsgefahr wirksam zu begegnen: es können vinkulierte Namensaktien geschaffen werden oder aber frei verwertbare Inhaberaktien, die nach Stimmrecht und Übertragbarkeit durch Konsortialvertrag der Aktionäre gebunden sind oder bei einem Treuhänder mit Stimmberechtigung hinterlegt werden. Auch kann ein Vorkaufsrecht zugunsten der übrigen Gesellschafter an den Aktien bestellt werden [17]).

In steuerlicher Hinsicht gilt im wesentlichen das Gleiche wie bei der GmbH.

3) Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gewerkschaft und andere rechtsfähige Gesellschaftsformen werden gelegentlich auch von Familiengesellschaften benutzt. Auf die bürgerlich-rechtlichen Besonderheiten kann hier nicht eingegangen werden. Steuerrechtliche Besonderheiten gibt es nicht. Die Familienstiftung, deren Rechtsform sich Familiengesellschaften gelegentlich bedienen [18]), weist einige steuerrechtliche Eigentümlichkeiten auf, auf die hier jedoch nicht näher eingegangen werden kann.

[17]) Über die Einzelheiten vergleiche Düringer-Hachenburg, Kommentar zum HGB. III 1, Einl. Anm. 119 ff.

[18]) Klausing, Arbeitsbericht, S. 43.

B. Die steuerrechtliche Anerkennung der Familiengesellschaft.

I. Grundsätzliche Anerkennung.

a) Einer Personalgesellschaft kann die steuerliche Anerkennung nicht allein aus dem Grunde versagt werden, weil ihre Gesellschafter ausschließlich aus Familienangehörigen bestehen und sich daraus unter Umständen Eigentümlichkeiten ergeben (RFH. 40, 131; Becker StW. 37, Sp. 96)[1]. Der Reichsfinanzhof hat vielmehr in neueren Entscheidungen wiederholt betont, daß ein wirtschaftliches Bedürfnis für die Bildung von Familiengesellschaften vor allem in den Fällen besteht, wo ein alternder Vater seine im Betrieb ausgebildeten und dort mitarbeitenden Kinder als Teilhaber aufnimmt (RFH. 42, 29; 44, 193; RStBl. 38, 779).

Es heißt in RFH. 42, 29 (30):

> „Die steuerlichen Belange verlangen es nicht, eine der fortschreitenden Entwicklung der Verhältnisse entsprechende allmähliche Übertragung von Vater auf den als Betriebsführer voll ausgebildeten Sohn zu erschweren. Es entspricht durchaus dem natürlichen Lauf der Dinge, wenn der alternde Vater mit der Zeit seinem Sohn den Betrieb teilweise oder ganz übergibt. Wenn der Vater den Betrieb noch nicht ganz aus der Hand geben will, ist es vernünftig, zweckmäßig und notwendig, daß Vater und Sohn gemeinsam den Betrieb leiten und zu diesem Zweck eine offene Handelsgesellschaft schließen."

Das gilt gleichermaßen für den Handwerksbetrieb (StW. 29, 164) wie für den Großhandel (RStBl. 38, 779) und das Industrieunternehmen (RFH. 42, 29). Man kann schon von einer ständigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes sprechen, die die Gründung von Familiengesellschaften als wirtschaftlich berechtigt und notwen-

[1]) Das gilt auch für stille Gesellschaften in der Familie: StW. 31, 302; 32, 273; 36, 456.

dig anerkennt. Damit rückt der Reichsfinanzhof von der scharfen Einstellung gegen Familiengesellschaften ab, die er selbst früher eingenommen hat und die noch heute vielfach der Standpunkt der Steuerverwaltung ist (vgl. S. 2 f.).

b) Aus der Eigenart der Familiengesellschaft ergeben sich mannigfache Abweichungen von der Ausgestaltung normaler Gesellschaftsverhältnisse, die nicht notwendig zur steuerlichen Nichtanerkennung der Familiengesellschaft führen müssen.

Eine Kapitalbeteiligung der in die Gesellschaft aufgenommenen Söhne des Gründers ist nicht unbedingtes Erfordernis. Es genügt, wenn sie ihre für das Familienunternehmen wertvolle Arbeitskraft einbringen (StW. 37, 96; 446, 38, 410; RStBl. 39, 214). Es ist steuerlich auch ohne Belang, wenn die von den Kindern eingebrachte Kapitaleinlage von dem Kapitalkonto des Vaters schenkungsweise abgebucht ist, und dem Betriebe auf diese Weise keine neuen Mittel von außen zugeführt werden. In früheren Entscheidungen hatte der Reichsfinanzhof derartige Familiengründungen als bedenklich bezeichnet (StW. 30, 1255) oder ihnen schlechthin die Anerkennung versagt [2]). Inzwischen hat der Reichsfinanzhof einen anderen Standpunkt hierzu eingenommen und in RFH. 40, 131 wie folgt begründet [3]):

> „... daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, daß bei Vorliegen einer solchen Schenkung aus Betriebsmitteln die dadurch ermöglichte Gesellschaftsgründung schlechthin nicht steuerlich anerkannt werden müßte. Wie auch die in der Landwirtschaft bisher übliche Gutsüberlassung zu Lebzeiten der Eltern steuerlich als vorweggenommene Erbschaft anerkannt wurde, muß es auch für den Gewerbebetrieb als zulässig angesehen werden, daß der Vater insbesondere im vorgeschrittenen Alter seinen Betrieb an ein oder mehrere Kinder ganz oder teilweise übergibt. Es kann dann aus den Gesamtumständen des Falls geschlossen werden können, daß es sich um eine ernstliche Überlassung von Teilen des Betriebsvermögens im Sinne einer schon bei Lebzeiten erfolgten Erbteilung handelt und nicht nur um eine lediglich aus den außergeschäftlichen Familienbeziehungen zu erklärende Maßnahme, deren Hauptzweck etwa die Verteilung des gewerblichen Gewinnes auf mehrere Familienmitglieder in geschäftlich ungerechtfertigter Höhe und damit über-

---

[2]) StW. 30, 470; 1200; 31, 302; 32, 273; 958; 36, 456, übrigens fast durchweg Entscheidungen zur stillen Gesellschaft.

[3]) Die Ansicht Spohrs (a. a. O., S. 14), der stets Kapitalzuwachs fordert, ist demnach überholt.

wiegend die Umgehung oder Minderung von Erbschafts- und Einkommensteuer ist.

Die steuerliche Anerkennung einer unter Familienmitgliedern gegründeten Personalgesellschaft, auch wenn sie nur durch Schenkung von Betriebsvermögen ermöglicht wurde, erscheint auch deshalb erforderlich, weil sonst die Betriebsinhaber dazu gedrängt würden, an Stelle einer Personalgesellschaft die nach nationalsozialistischer Wirtschaftsauffassung unerwünschte Betriebsform der Kapitalgesellschaft, insbesondere der Familiengesellschaft m. b. H., zu wählen, die beim Vorhandensein eines Gewerbebetriebes und bürgerlich-rechtlich einwandfreier Gründung auch steuerlich anerkannt werden müßte.

Bei schenkungsweiser Übertragung von Teilen des Betriebsvermögens auf die Familienmitglieder ist der Wert der Zuwendung bei Überschreitung der Freigrenzen zur Erbschaftssteuer heranzuziehen. Ist dies aber aus irgendwelchen Gründen unterblieben, dann kann nur aus diesem Grund der Familiengesellschaft nicht die Anerkennung versagt werden, sondern die Erbschaftssteuer ist nachträglich zu erheben." —

Aus dem besonderen Charakter der Familiengesellschaften können sich eigentümliche Gewinnbeteiligungen ergeben, die nach außen nicht in Erscheinung treten und dennoch steuerlich anerkannt werden. So kann in einfachen Verhältnissen die Tatsache, daß ein Familienangehöriger im elterlichen Haushalt lebt, ohne eine Vergütung für ihm gewährten Unterhalt zu zahlen, als Gewinnbeteiligung am Familienbetrieb angesehen werden (StW. 28, 746; 29, 164).

c) Das Steuerrecht kommt vielfach zur Anerkennung von Familiengesellschaften, die in Wirklichkeit bestehen, ohne daß es die Beteiligten wissen oder wahrhaben wollen. Denn entscheidend für die steuerrechtliche Beurteilung von Abmachungen innerhalb der Familie ist nicht ihr Wortlaut, sondern was tatsächlich und wirtschaftlich vorliegt und in die Tat umgesetzt ist (StW. 34, 746). So werden nicht nur die von den Beteiligten als stille Gesellschaft gegründeten Familienfirmen steuerrechtlich häufig als offene Handelsgesellschaft behandelt [4]), sondern auch Darlehns- oder Arbeitsverhältnisse als Gesellschaften angesehen. In StW. 36, 420 wird der aus der Familienfirma ausgeschiedene Gründer, der sein Kapitalkonto als Darlehen in der Firma weiterarbeiten läßt und sich weitgehende Kontrollrechte ausbedungen hat, steuerrechtlich nicht als Darlehnsgeber, sondern als stiller Gesellschafter behandelt. In StW. 33, 656 hat der Reichsfinanzhof anstelle des von den Steuerpflichtigen behaupteten Angestellten-

[4]) Vgl. unten die Besprechung der Entsch. StW. 38, 357; 30, 1363; 29, 708.

verhältnisses ein Gesellschaftsverhältnis angenommen. Dort war der Seniorchef einer Familien-Kommanditgesellschaft formell aus der Gesellschaft ausgeschieden und in ein Anstellungsverhältnis zu ihr getreten. Zugleich hatte er mit seinen beiden Söhnen, die zu $^2/_3$ am Gesellschaftsvermögen beteiligt waren, einen Konsortialvertrag geschlossen, wonach er unter Anrechnung seiner Dienstbezüge zu $^1/_3$ am Gewinn und Verlust der Anteile seiner Söhne teilhaben sollte. Diese Vereinbarungen sind steuerrechtlich dahin gewürdigt worden, daß der Seniorchef weiterhin als Mitunternehmer anzusehen ist, da er infolge der Unterbeteiligung am Gedeih und Verderb des Unternehmens ebenso teilnimmt wie seine Söhne, die als Gesellschafter im Handelsregister eingetragen sind. Gegen die Annahme eines Anstellungsverhältnisses spreche auch, daß die Gehaltsvereinbarung nicht ernstlich gemeint sein könne, wenn sie in der Konsortialrechnung wieder in gleicher Höhe in Rechnung gestellt werde. Aber auch wenn der ausgeschiedene Gründer der Familiengesellschaft nicht durch eine derartige Unterbeteiligung weiter am Erfolg des Unternehmens beteiligt bleibt, sondern für seine beratende Tätigkeit von der Familiengesellschaft lediglich ein Gehalt bezieht, kann er als Mitinhaber angesehen werden, wenn er weiterhin die „Seele des Betriebes" bleibt (StW. 38, 239).

In Fortsetzung dieses Gedankens wird in StW. 38, 476 eine Familiengesellschaft für möglich erklärt, wenn Söhne im Familienbetrieb an leitender Stelle gegen Umsatzbeteiligung — nicht Gewinnbeteiligung — beschäftigt sind, ohne bürgerlich-rechtlich Gesellschafter zu sein. Es heißt in dem Urteil:

> „Wenn Söhne, die im Geschäft des alternden Vaters die Hauptarbeit oder einen wesentlichen Teil der Arbeit erledigen, tatsächlich unverhältnismäßig mehr aus dem Geschäft herausziehen als ein Angestellter bekommen würde, so wird man für die Gewerbesteuer in geeigneten Fällen davon ausgehen können, daß sie als Mitunternehmer anzusehen sind, vor allem wenn damit zu rechnen ist, daß das Unternehmen später auf sie übergeht. Bei Gewährung einer geringen Umsatzbeteiligung, insbesondere an fremde Angestellte, wird im allgemeinen nur ein Angestelltenverhältnis vorliegen. Wenn aber hohe Umsatzbeteiligungen den als künftigen Betriebsinhabern in Betracht kommenden Söhnen, die bereits an dem Ertrag des Unternehmens beteiligt sind, zustehen, so kann unter Umständen Mitunternehmerschaft vorliegen. Denn die Umsatzbeteiligung kann in diesen Fällen auf das Gleiche wie die Gewinnbeteiligung hinauskommen, zumal in Verlustjahren eine hohe Umsatzbetei-

ligung in der Regel durch Vereinbarung zwischen Vater und Sohn aufgehoben werden wird. Es kommt auch hier nicht sowohl auf die Form der Beteiligung als auf den Inhalt an."

Abschließend mag zu dem Thema, daß der Reichsfinanzhof in vielen Fällen Familiengesellschaften gegen den Willen der Beteiligten annimmt, noch die in StW. 29, 707 abgedruckte Entscheidung erwähnt werden, wo eine im Handelsregister eingetragene Familien-KomG. auch steuerrechtlich als solche behandelt wird, obwohl vom Steuerpflichtigen die mündliche Aufhebung des Gesellschaftsvertrages behauptet worden ist. Eine solche Behauptung muß durch Tatsachen unterstützt werden, wenn ihr von der Steuerbehörde Glauben geschenkt werden soll. Dasselbe gilt, wenn der Gesellschaftsvertrag nichtig ist, die Gesellschafter aber weiter an ihm festhalten (RStBl. 36, 164).

d) Wird die Familiengesellschaft als Kapitalgesellschaft gegründet, dann hat das Steuerrecht dies als wirksam hinzunehmen; denn solange für die Besteuerung der Betriebe alles auf die Rechtsform abgestellt ist, kann der Gebrauch dieser Rechtsformen und insbesondere auch ein Wechsel dieser Formen kein Mißbrauch gemäß § 6 StAnpG. sein, auch wenn im Einzelfall hierbei steuerliche Vorteile für die Beteiligten herausspringen (RFH. 40, 290).

II. Die gesetzliche Grundlage für die Versagung der Anerkennung einer Familien-Gesellschaft im Steuerrecht.

a) § 1 StAnpG. (früher § 9 bzw. § 4 AO.) bestimmt:

„Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen.

Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.

Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen."

Das Gesetz stellt als obersten Auslegungsgrundsatz auf, daß alle steuerrechtlichen Bestimmungen und Tatbestände nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen sind, ein Grundsatz, der sich in der Rechtsprechung allmählich durchgesetzt hat und nun zum zweiten Mal vom Gesetzgeber ausgesprochen ist. Das ist das Neue an dieser Bestimmung. Sonst ist der frühere § 4 bzw. § 9 AO. inhaltlich über-

nommen worden, der für die Auslegung der Steuergesetze die wirtschaftliche Betrachtungsweise vorschreibt. Gleiche wirtschaftliche Tatbestände sollen der gleichen Besteuerung unterliegen. Es kommt nicht so sehr auf die Rechtsform als auf den Rechtsinhalt an. Darum ist § 1 StAnpG. eine wichtige Handhabe für die Steuerbehörden, der Familiengesellschaft die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen, wenn die Gesellschaftsform nicht der wahren Gestaltung der Dinge entspricht und das Unternehmen in Wirklichkeit nach wie vor als Einzelunternehmen betrieben wird. Es braucht dabei nicht immer ein Mißbrauch der bürgerlich-rechtlichen Rechtsform vorzuliegen. Der Gesellschaftsvertrag kann ernstgemeint sein und bürgerlich-rechtlich seine Wirkung haben. Nur steuerrechtlich wird er nicht anerkannt, wenn keine e c h t e Familiengesellschaft vorliegt, wenn also die Gesellschaft aus Angehörigen besteht, die als Gesellschafter nichts zu sagen haben und wo tatsächlich alles beim alten bleibt. Für das Steuerrecht existiert eine solche unechte Familiengesellschaft nicht.

Die Prüfung geht von steuerrechtlichen, nicht von handelsrechtlichen Grundsätzen aus. So kann das Bestehen einer Familiengesellschaft schon vor ihrer Eintragung im Handelsregister und vor der Aufnahme der Geschäfte steuerrechtlich bejaht werden (StW. 30, 1255), während andererseits das Bestehen und die Zusammensetzung einer im Handelsregister eingetragenen Familien-OHG. noch nicht ohne weiteres von der Steuerbehörde hinzunehmen ist (RStBl. 35, 920). Für die Frage, ob steuerrechtlich ein Gewerbebetrieb gegeben ist, ist die Handelsregistereintragung ebenfalls nicht entscheidend. Es kümmert die Steuerbehörde nicht, wie die Eintragung im Handelsregister zustandegekommen ist und ob sie noch zu Recht besteht. Die Voraussetzungen des Steueranspruchs werden unabhängig davon geprüft. So ist in RStBl. 39, 5 die Gewerbesteuerpflicht einer noch im Handelsregister stehenden Familien-OHG. verneint worden, die ihren Gewerbebetrieb längst aufgegeben hat und nur noch das Wertpapiervermögen der Teilhaber verwaltet.

b) § 6 StAnpG. lautet:

„Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Liegt ein Mißbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären."

§ 6 StAnpG. enthält einen allgemeinen Umgehungstatbestand zum Unterschied von besonderen Umgehungstatbeständen, die in den einzelnen Steuergesetzen für Einzelfälle vorgesehen sind (z. B. § 3 GrStG) und denen gegenüber § 6 StAnpG. subsidiären Charakter hat. § 6 ist ferner von § 5 zu unterscheiden. § 5 handelt von Scheingeschäften, die steuerlich unbeachtet bleiben, während bei § 6 der Steuerpflichtige die gewählte Rechtsgestaltung ernstlich meint.

§ 6 will nur solche Rechtsgeschäfte treffen, die bürgerlich-rechtlich wirksam sind, die aber steuerrechtlich nicht anerkannt werden können. Das ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige einen rechtlich an sich zulässigen, aber nicht verkehrsüblichen Umweg wählt, um den vom Gesetzgeber für den beabsichtigten wirtschaftlichen Erfolg aufgestellten Steuertatbestand zu vermeiden. Es kann nicht geduldet werden, daß ein Steuerpflichtiger die rechtliche Gestaltungsfreiheit dazu mißbraucht, eine Gesetzesvorschrift gegen die andere auszuspielen und sich hierdurch ungerechtfertigte Vorteile zu verschaffen [1]). Dem Steuerpflichtigen wird zwar nicht vorgeschrieben, welche Rechtsform er wählen soll. Er wird nicht gezwungen, seine Angelegenheiten so zu ordnen, daß er möglichst viele Steuern zahlen muß (StW. 33, 326). Es wird ihm aber untersagt, ungewöhnliche Rechtsgestaltungen zu wählen, die lediglich der Steuervermeidung dienen. Wann eine Rechtsform ungewöhnlich ist, entscheidet sich nach ihrer Notwendigkeit zur natürlichen Befriedigung eines wirtschaftlichen Bedürfnisses (StW. 23, 85). Dabei kommt es nicht so sehr darauf an, ob eine Steuerumgehung beabsichtigt ist, sondern ob nach objektiven Merkmalen die ungewöhnliche Rechtsgestaltung einen Mißbrauch darstellt, der mit Rücksicht auf die Belange der Volksgemeinschaft nicht anerkannt werden kann. An den Beweis des Mißbrauchs sind strenge Anforderungen zu stellen (StW. 33, 326). Die Anwendung des § 6 StAnpG. hat eine Ausnahme zu bilden, wenn man nicht in die davon betroffenen Wirtschaftskreise eine große Unruhe und Unsicherheit hineinbringen will. Der Steuerpflichtige muß die Steuerlast im Voraus errechnen und in seinem Wirtschaftsplan einstellen können, ohne ständig Gefahr laufen zu müssen, daß die gewählte Rechtsgestaltung eine andere steuerliche Beurteilung findet [2]). Wird nämlich eine Steuerumgehung festgestellt, dann hat das zur Folge, daß eine Rechtsgestaltung unterstellt wird, wie sie ein anderer Volksgenosse üblicher-

---

[1]) Wacke, ZAkDR. 1936, S. 110.

[2]) Vgl. den Rechtssatz im englischen Billigkeitsrecht: "equity considers as done, what ought to be done."

weise gewählt hätte [3]). Das wichtigste Anwendungsgebiet des § 6 sind die Gesellschaftsgründungen und -umgründungen, vor allem von Familiengesellschaften [4]).

III. Die Steuerrechtsprechung zur Nichtanerkennung von Familiengesellschaften.

a) Die offene Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft.

1) Wenn eine Familiengesellschaft als OHG., KomG., oder gewerbetreibende BGB.-Gesellschaft anerkannt werden soll, muß vorweg geprüft werden, ob sie steuerlich als Mitunternehmerschaft anzusehen ist. Das bürgerliche Recht kennt den Begriff der Mitunternehmerschaft nicht. Dieser Begriff ist ein wirtschaftlicher Begriff (StW. 30, 1363). Seine Auslegung bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Deshalb ist es zur Mitunternehmerschaft nicht erforderlich, daß die Gesellschaft im Handelsregister und im Grundbuch eingetragen ist [5]). Auch ist es unerheblich, wenn geltend gemacht wird, die Haftung eines aufgenommenen Gesellschafteers stehe nur auf dem Papier, da er völlig vermögenslos sei. Es kommt nicht auf die Haftung des Teilhabers, sondern auf seine Beteiligung an den Anlagewerten an (StW. 37, 96; Becker § 4 AO. a. F. Anm. 26). Denn Mitunternehmer sind die Inhaber eines Gewerbebetriebes, die unmittelbar an dem gemeinsamen Betriebs- und Anlagevermögen beteiligt sind. Ihr Vermögen ist auf Gedeih und Verderb mit dem Unternehmen verbunden. Bei der Auseinandersetzung im Falle der Lösung des Gesellschaftsverhältnisses berechnet sich der Gesellschaftsanteil nach dem wirklichen Wert des Betriebes, d. h. unter Einrechnung der stillen Reserven und des Geschäftswertes.

Für Familiengesellschaften hat die Rechtsprechung in Einzelfällen auch dann Mitunternehmerschaft bejaht, wenn die Gesellschafter nicht an den Anlagewerten teilhaben. Das ist in StW. 38, 239 in einem Fall angenommen worden, wo der Seniorchef eines Familienunternehmens ausgeschieden war, weiterhin aber an der Leitung der Firma beteiligt blieb und hierfür eine hohe Vergütung erhielt [6]). Der Reichsfinanzhof sagt hierzu:

---

[3]) Vgl. die scharfen Angriffe Fürnrohrs in JW. 37, 1278, die gegen die Rechtsprechung des 6. Senats zur Nichtanerkennung von Familiengesellschaften gerichtet sind.

[4]) Wacke, ZAkDR. S. 111; Bühler, Lehrbuch I, S. 115.

[5]) RFH. 42, 29; StW. 30, 1255; 1363; 33, 656; 35, 271.

[6]) Vgl. auch StW. 33, 656, wo aber infolge der Unterbeteiligung des ausgeschiedenen Seniorchefs eine Beteiligung an den Anlagewerten angenommen werden konnte.

„Es kommt weniger auf den Wortlaut der Abmachungen als darauf an, wie diese von der Verkehrsauffassung und der Volksauffassung beurteilt werden. Diese würden es aber nicht verstehen, wenn jemand, der einen Betrieb gegründet hat, in dem Augenblicke, wo er formell aus dem Betriebe ausscheidet, aber weiterhin aus eigenem Recht die Seele des Betriebes bleibt, nicht mehr Mitunternehmer sein soll."

Bei Familiengesellschaften genügt es, um Mitunternehmerschaft anzunehmen, wenn ein Beteiligter in dem Familienbetrieb eine solche Machtstellung hat, daß er jederzeit — nicht erst beim Tode des Inhabers — seine Beteiligung an den stillen Reversen herbeiführen kann (StW. 38, 357; anders aber StW. 36, 420). Haben erwachsene Söhne lediglich ihre Arbeitskraft in die Familien-OHG. eingebracht, dann kommt es auf eine Beteiligung an den Anlagewerten nicht an. StW. 38, 410 sagt ausdrücklich, daß nur dort auf die Beteiligung an den Anlagewerten abzustellen sei, wo eine Einbringung der Arbeitskraft nicht oder nicht wesentlich in Frage kommt.

Endlich ist noch auf die zur Gewerbesteuer ergangene Entscheidung in StW. 38, 476 hinzuweisen, wo es für möglich erklärt wird, daß die gegen hohe Umsatzbeteiligung im Familienbetrieb leitend tätigen Söhne und künftigen Betriebsinhaber als Mitunternehmer anzusehen sind, ohne daß hierbei auf die Frage der Beteiligung an den Anlagewerten eingegangen wird. Es kommt also nach den angeführten Entscheidungen bei Familiengesellschaften nicht so sehr darauf an, ob die Beteiligung am Anlagevermögen im Einzelnen eindeutig feststeht [7]), sondern ob die Gesellschafter nach der Verkehrsanschauung entweder als Seniorchef oder als künftiger Inhaber eine solche Machtstellung im Betriebe innehaben und so erhebliche Beträge aus dem Geschäft ziehen, daß sie im kaufmännischen Leben als Mitinhaber bezeichnet werden. Eine gewisse Vorsicht ist am Platze, um die Begriffe nicht zu verwirren [8]). Das bedeutsame Interesse eines Mitgliedes der Gründerfamilie am Familienbetrieb allein macht ihn noch nicht zum Mitunternehmer (StW. 29, 707).

Die Mitunternehmerschaft ist zu unterscheiden von der stillen Gesellschaft, und zwar von der typischen stillen Gesellschaft. Der typische stille Gesellschafter ist nicht am Anlagevermögen, sondern nur am laufenden Gewinn beteiligt. Er erhält beim Ausscheiden ledig-

[7]) Vgl. StW. 30, 1363, wo Mitunternehmerschaft angenommen worden ist, wenn einer der Söhne des Gründers lediglich an einem der Fabrikgrundstücke, nicht aber an den übrigen Anlagewerten beteiligt ist.

[8]) Lenski, DStZ. 1939, 497.

lich seine Einlage ohne Berücksichtigung der stillen Reserven zurück (RFH. 18, 162; StW. 29, 335; 30, 1363). Im bürgerlichen Recht ist der Begriff des stillen Gesellschafters weiter und umfaßt auch den stillen Gesellschafter, der an den Anlagewerten beteiligt ist (RFH. 20, 194), was nach StW. 30, 1363 sogar die Regel sein soll. Das Steuerrecht stellt dagegen nur auf den sog. typischen stillen Gesellschafter ab. Es ist darum steuerrechtlich nicht entscheidend, wie das Rechtsverhältnis bürgerlich-rechtlich aufzufassen ist und wie die Abmachungen von den Beteiligten bezeichnet werden (StW. 34, 746). Es ist auch unbeachtlich, wie die Eintragungen im Handelsregister und im Grundbuch lauten (StW. 30, 1255; 35, 271; 30, 1363; 33, 656). Es kommt allein auf die tatsächlich eingenommene und ausgeübte Stellung an (Becker StW. 1938, Sp. 896). In einer Reihe von Fällen sind daher stille Gesellschafter als Mitunternehmerschaften behandelt worden:

In StW. 38, 357 hat die dem stillen Gesellschafter eingeräumte Machtstellung — Zustimmung zur Aufnahme neuer Gesellschafter und zur Veräußerung des Geschäfts, unbeschränkte und unwiderrufliche Generalvollmacht, freie Verfügung über Aktiven und Passiven des Unternehmens, jederzeitiges Wiedereintrittsrecht als persönlich haftender Gesellschafter — dazu geführt, den stillen Gesellschafter steuerlich als Mitinhaber zu behandeln; denn einem typischen stillen Gesellschafter pflegen nicht so weitreichende Machtbefugnisse eingeräumt zu werden. Dabei ist unerheblich, daß sich der stille Gesellschafter diese Rechte lediglich aus ideellem Interesse an dem alten Familienunternehmen vorbehalten hat. — In StW. 30, 1363 ist ein als stiller Gesellschafter bezeichneter Sohn des Gründers wie sein Bruder als Mitunternehmer angesehen worden, da er als tätiger Mitarbeiter im Familienbetrieb und als voraussichtlicher Miterbe genau wie sein Bruder am Unternehmen interessiert und beteiligt und auch nach außen stets als Mitinhaber aufgetreten ist. In StW. 29, 708 hat sich der Steuerpflichtige selbst auf den Standpunkt gestellt, daß seine als stille Gesellschafter bezeichneten Söhne an den Anlagewerten des Familienbetriebes beteiligt und deshalb als Mitunternehmer zu behandeln seien. Der 6. Senat hat seiner Rechtsbeschwerde stattgegeben. Abweichend hat der 1. Senat in einer Entscheidung vom 5. 10. 26 — I A 194/26 [9]) entschieden:

Die vom Vater mit seinen Kindern als stille Gesellschaft gegründete Familiengesellschaft könne nicht als Mitunternehmerschaft anerkannt werden, da die Kinder nicht am Anlagevermögen beteiligt

[9]) Strutz, Bd. II, S. 326.

seien; nach § 335 HGB. fielen die als Einlage in eine stille Gesellschaft gebrachten Güter in das Alleinvermögen des Inhabers. Diese Entscheidung geht von einer zu engen bürgerlich-rechtlichen Auffassung aus und verkennt die Möglichkeit, stille Gesellschaften als Mitunternehmerschaft zu gründen.

Der als Gesellschafter bezeichnete Angehörige kann in Wirklichkeit gewinnbeteiligter Angestellter sein (StW. 26, 613; 36, 285). Der Reichsfinanzhof kennzeichnet in StW. 29, 701 den Unterschied zwischen Gesellschafter und Angestellter folgendermaßen:

> „Zwischen einer normalen gesellschaftlichen Beteiligung und einer entsprechend hohen Beteiligung eines Angestellten am Gewinn besteht ein grundsätzlicher wirtschaftlicher Unterschied. Der normale Gesellschafter ist auch an einem Steigen der Anlagewerte und an der Entstehung und Vergrößerung des Geschäftswertes (Goodwills) beteiligt, während der am Gewinn beteiligte Angestellte davon keinen Vorteil hat."

Eine übermäßig hohe Gewinnbeteiligung spricht für sich allein noch nicht dafür, daß der Betreffende als Gesellschafter anzusehen ist (StW. 29, 701). Ist jemand als persönlich haftender Gesellschafter einer Familien-KomG. in das Handelsregister eingetragen, kann er steuerrechtlich als Angestellter behandelt werden, wenn er über seinen Gewinnanteil nicht frei verfügen darf und außerdem bei einer Auseinandersetzung keinen Anspruch auf Aufteilung der stillen und offenen Reserven hat (StW. 26, 613). Dagegen ist es, falls die Gesellschafter unmittelbar am Gedeih und Verderb des Unternehmens beteiligt sind, für die Tatsache der Mitunternehmerschaft unerheblich, wenn ein Gesellschafter im Innenverhältnis lediglich als Angestellter behandelt wird [10]). — Es ist möglich, daß ein stiller Gesellschafter zugleich Angestellter ist, sodaß sich seine Gewinnbeteiligung z. T. aus Kapitaleinkommen, z. T. aus Arbeitsverdienst zusammensetzt (RStBl. 28, 90).

2) Der Gesellschaftsvertrag muß klar und deutlich abgefaßt sein. Der Reichsfinanzhof hat in ständiger Rechtsprechung betont, daß Abmachungen innerhalb der Familie klar zu erkennen geben müssen, wie die Beteiligten ihre Verhältnisse regeln wollen, und daß sie auch tatsächlich zur Ausführung gebracht werden (StW. 35, 215; 405; 30, 355; StW. 29, 707). Das gilt vor allem für Gründungen von Familiengesellschaften. Namentlich wenn nur eins von mehreren Kindern in die Familiengesellschaft aufgenommen wird,

[10]) Entsch. vom 21. 10. 25, Kartei VStG. 25, § 2, Nr. 2, R. 1.

muß das Beteiligungsverhältnis mit Rücksicht auf die erbrechtlichen Folgen genau geregelt werden (StW. 30, 1361). Dabei braucht jedoch nicht ausdrücklich gesagt zu werden, daß sich die Beteiligung des Gesellschafters auch auf die stillen Reserven erstreckt, denn auch ohne besondere Regelung ergibt sich dies schon aus § 155 HGB. (StW. 36, 501). Eine schriftliche Abfassung des Gesellschaftsvertrages ist nicht unbedingt erforderlich. Es kann bei einfachen Verhältnissen ausnahmsweise genügen, wenn sich die Beteiligten mündlich einigen und dies den Geschäftsfreunden und der Gefolgschaft mitteilen (StW. 37, 466).

Es muß dann aber um so schärfer geprüft werden, ob solche Gesellschaftsverträge auch tatsächlich zustandegekommen und vollzogen sind (StW. 30, 1255). Der Steuerpflichtige hat einwandfreie Angaben zu machen und Tatsachen anzuführen, aus denen das Bestehen der mündlich vereinbarten OHG. oder KomG. zu folgern ist (RFH. 14, 217). Auf keinen Fall können sich die Gesellschaftsverträge für die Steuer rückwirkende Kraft beilegen (StW. 30, 25; 35, 215), vor allem dann nicht, wenn dies nur zur Unterstützung des Rechtsmittelvorbringens im Steuerverfahren geschieht (StW. 36, 165). Einige Entscheidungen des Reichsfinanzhofs stehen im Gegensatz zu der oben angeführten Rechtsprechung, nach der es grundsätzlich auf genaue vertragliche Regelung ankommt, wenn das Gesellschaftsverhältnis anerkannt werden soll, und besagen etwa folgendes:

Bei einfachen Verhältnissen, besonders wenn die Gesellschafter nahe Angehörige sind und in einer Hausgemeinschaft miteinander leben, bedarf es keiner näheren Abmachungen über die Beteiligung am Betriebsgewinn (StW. 28, 746 zu einem Landwirtschaftsbetrieb; StW. 29, 164 zum Schmiedehandwerk; anders StW. 30, 355 zum Schreinerhandwerk). In neueren Entscheidungen ist das auch für größere Betriebe angenommen worden, bei denen weder ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag noch eine buch- und bilanzmäßige Klarlegung der Verhältnisse erfolgt ist (StW. 37, 466; 38, 410).

3) Der Gesellschaftsvertrag muß inhaltlich so gestaltet sein, daß ein echtes, wirkliches Gesellschaftsverhältnis unter den Beteiligten besteht. Ist die Beteiligung der Kinder nur eine künstliche und ändert sich nichts an der tatsächlichen Verfügungsmacht des Vaters über das Unternehmen, dann steht der Gesellschaftsvertrag in Wirklichkeit auf dem Papier und ist steuerlich nicht zu beachten. Der Reichsfinanzhof sagt das in StW. 39, 295 mit folgenden Worten:

> „Eine Familiengesellschaft ist steuerlich abzulehnen, wenn in einer Firma die Söhne unter der Bezeichnung als offene

Handelsgesellschafter nach dem Inhalt des Gesellschaftsvertrages nicht diejenige Stellung in der Firma haben, die Mitunternehmern nach der Verkehrsauffassung zukommt, wenn also wie hier der Vater in allen wichtigen Fragen ganz allein entscheiden kann, ohne seine Söhne fragen zu müssen, wenn der Vater der Tageskasse entnehmen kann, was er will, während seine Söhne sich in dieser Beziehung seinen Anordnungen zu fügen haben, insbesondere der Vater über die Bilanz und die Gewinnsätze und Zinssätze und über die Verhältnisse der Firma zu anderen Beteiligten einseitig bestimmen kann."

Der dieser Entscheidung zugrunde liegende Familien-Gesellschaftsvertrag ist typisch für die Verträge, denen der Reichsfinanzhof immer wieder die Anerkennung versagt. Wenn der Vater allein die Festsetzung des Gewinnes zu bestimmen hat, die Gewinnverteilung abweichend vom Gesellschaftsvertrag regeln kann und die Kinder keine Bucheinsicht fordern dürfen (StW. 30, 1202), wenn der Vater alleiniger Geschäftsführer ist und die Kinder sogar bei den Gesellschafterbeschlüssen vertreten kann (StW. 36, 30), vor allem wenn die Kinder nicht einmal über ihre gutgeschriebenen Gewinne [11]) ohne Genehmigung des Vaters verfügen dürfen und der Vater allein berechtigt ist, die Gesellschaft fristlos und grundlos zu kündigen (StW. 36, 165) und das Recht hat, das Unternehmen mit Aktiven und Passiven ohne Liquidierung zu übernehmen (StW. 30, 25), dann handelt es sich in allen diesen Fällen nicht um e c h t e Familiengesellschaften, sondern um für die Steuerbehörde zurechtgemachte papierne Vertragsgestaltungen Familienangehöriger, die nur dazu dienen sollen, die Erbschaftsteuer zu umgehen und für den bisherigen Inhaber den Einkommensteuertarif zu drücken (StW. 36, 502). Bei der zeitweise aufgetretenen Häufigkeit solcher unechten Familiengesellschaften, die sich in erster Linie der Rechtsform der Kommanditgesellschaft bedienten, erscheint es verständlich, wenn der Reichsfinanzhof früher den aus Vater und minderjährigen Kindern bestehenden Kommanditgesellschaften mit Hilfe der „typischen Betrachtungsweise" grundsätzlich die Anerkennung versagt hat. Es heißt in StW. 30, 1202:

„... weil die gewollte Gestaltung dem widerspricht, was unter regelmäßigen Verhältnissen über wirtschaftliche Dinge in der Familie abgemacht zu werden pflegt. Es ist durchaus nicht üblich, daß in einer Familie in ernstlich gewollter Wirkung eine Kommanditgesellschaft unter den Familienmitgliedern be-

[11]) Über die Bewertung in solchem Fall vgl. StW. 28, 477; 788.

gründet wird, wenn dabei Minderjährige beteiligt sind und die Einlagen der Kommanditisten erst aus dem Vermögen des Vaters oder der Eltern ausgeschieden werden müssen."

Dieser Standpunkt ist als zu weitgehend inzwischen aufgegeben worden [12]). Eine grundsätzliche steuerliche Mißbilligung der Familienkommanditgesellschaft besteht nicht. Es ist im übrigen nicht ausgeschlossen, daß ein steuerlich nicht anerkanntes Gesellschaftsverhältnis nachträglich abgeändert wird und dann in der Neufassung auch für das Steuerrecht maßgebend ist oder aber daß die Familiengesellschaft zwar anerkannt wird, die einzelnen Gewinnausschüttungen an die Kinder jedoch der Höhe nach beanstandet und insoweit als Entnahme des Vaters und Schenkung an die Kinder angesehen werden (RFH. 40, 131).

4) Ausschließlich familien- und erbrechtliche Motive bei der Gründung der Familiengesellschaft können nach der Rechtsprechung zur Nichtanerkennung der Familiengesellschaft führen. Steuerliche Billigung findet nur die Bildung einer Familiengesellschaft, wenn gewichtige wirtschaftliche Gründe zum Betrieb des Unternehmens in Gesellschaftsform zwingen. Rein familien- und erbrechtliche Beweggründe haben nach Ansicht des Reichsfinanzhofs keine wirtschaftliche Berechtigung, sondern gehören in die Familiensphäre der Beteiligten und finden steuerlich keine Beachtung (StW. 30, 1255; 1256; 36, 501). Ist z. B. alleiniger Zweck der Familiengesellschaft, die Vererbung vorweg zu nehmen, so genügt das nicht zur steuerlichen Rechtfertigung der Familiengesellschaft (StW. 33, 214). Besonderheiten des Gesellschaftsvertrages, die bei fremden Personen als Gesellschaftern üblicherweise nicht vorkommen und nur aus den Familienbeziehungen der Gesellschafter zu erklären sind, führen zur Nichtanerkennung der Gesellschaft. Das gilt vor allem dann, wenn aus dem Sachverhalt auf eine Steuerumgehungsabsicht der Beteiligten zu schließen ist (StW. 36, 502). Wie der Reichsfinanzhof in StW. 33, 216 ausführt, rechtfertigt sich die Ablehnung eines solchen Gesellschaftsvertrages:

„... aus denselben Gründen, aus denen der Reichsfinanzhof ständig den Gründungen vieler Familiengesellschaften, den Anstellungsverträgen von Familienmitgliedern mit übermäßigem Gehalt, den Verträgen, in denen sich Eltern zum Unterhalt der Kinder verpflichten usw. die steuerliche Wirkung versagen muß."

---

[12]) Vgl. oben S. 24.

Vielfach wird zur Unterstützung dieser Rechtsprechung die Bestimmung des § 1617 BGB. herangezogen, wonach im elterlichen Haushalt lebende Kinder zur unentgeltlichen Mitarbeit verpflichtet sind. So ist in StW. 30, 494 die Gründung einer Familien-OHG. unter Berufung auf § 1617 BGB. nicht anerkannt worden. In StW. 30, 355 wird in der ständigen Mitarbeit erwachsener Söhne in der väterlichen Schmiede besonders deswegen keine Mitunternehmerschaft erblickt, weil sie regelmäßig in Erwartung späterer Übernahme des Geschäftes erfolgt. Bei einem Schreiner-Betrieb dagegen ist unter im übrigen gleichen Umständen die Mitunternehmerschaft bejaht worden (StW. 29, 164). Nimmt eine Schuhgeschäftsinhaberin ihre im Geschäft mitarbeitende Tochter als Teilhaberin auf, um sie für den Fall der Verheiratung auszustatten oder für den Fall ihres eigenen Ablebens sicherzustellen, so liegt darin keine steuerlich wirksame Gründung einer Familiengesellschaft (StW. 30, 1256). Andererseits ist in StW. 34, 746 im gleichen Fall eine stille Gesellschaft zwischen Mutter und Tochter bejaht worden.

Gegen diese Rechtsprechung, die bei Vorliegen rein familienrechtlicher Motive der Gründung einer Familengesellschaft die Anerkennung versagt, erheben sich Bedenken. Es wird kaum eine Gründung einer echten Familiengesellschaft geben, wo keine familien- und erbrechtlichen Gründe mitspielen. Entscheidend ist fast immer der Gesichtspunkt, daß der Betrieb der Familie erhalten bleiben soll und durch Vorwegnahme der Erbschaft nicht in Erbauseinandersetzungskämpfe hineingezogen werden kann. Das ist nicht nur ein ausschließlich familiärer Zweck, der für die Steuer unbeachtlich wäre, sondern zugleich ein wirtschaftlich maßgebender Grund, solange man überhaupt Familiengesellschaften als wirtschaftlich zweckvoll und notwendig ansieht [13]). Es kommt ferner m. E. nicht darauf an, ob der gleiche Gesellschaftsvertrag auch mit fremden Gesellschaftern abgeschlossen worden wäre [14]). Familiengesellschaften sind ein besonderer Gesellschaftstyp, dessen Eigenart vom Steuerrecht auch sonst berücksichtigt wird. Gerade die „typische" Betrachtungsweise müßte zur Anerkennung von „typischen" Gesellschaftsverträgen kommen. Die aus dem Familiencharakter des Unternehmens folgenden Besonderheiten des Gesellschaftsvertrages, z. B. weitreichende Machtbefugnisse des Familienoberhauptes, hohe Gewinnbeteiligung der lei-

[13]) Vgl. hierzu Becker, der als Vorsitzender des 6. Senats diese Rechtspr. beeinflußt hat und der in StW. 1936, Sp. 1553, sagt: „Verfrühte Erbfolgen können wirtschaftlich durchaus gerechtfertigt sein" (vgl. noch StW. 30, Sp. 87).

[14]) Wenn also Lizius, S. 10, verlangt, der Gesellschaftsvertrag müsse so beschaffen sein, daß jederzeit ein fremder Gesellschafter eintreten kann, so kann dem nicht beigepflichtet werden.

tend tätigen Söhne, Beschränkung der Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile u. s. f., können nicht ohne weiteres zur Nichtanerkennung der Familiengesellschaft führen. Ein hoher Gewinnanteil z. B. ist wirtschaftlich in vielen Fällen gerechtfertigt, da die Mitarbeit von Angehörigen wegen ihrer größeren Vertrauenswürdigkeit und ihres lebhafteren Interesses als künftige Inhaber mehr wert ist, als die Mitarbeit eines Fremden [15]). Verfehlt [16]) ist schließlich der Hinweis auf § 1617 BGB. Es ist erwachsenen Söhnen in der heutigen Zeit nicht mehr zuzumuten, ohne Entgelt nur gegen Unterhalt und Taschengeld im elterlichen Geschäft mitzuarbeiten. Es besteht vielmehr ein wirtschaftliches Bedürfnis, schon frühzeitig diese an den Betrieb zu binden und an seinem Ertrag zu beteiligen [17]). Nach alledem ist bei der Anerkennung von Familiengesellschaften nicht darauf abzustellen, ob ausschließlich familien- und erbrechtliche Gründe für die Bildung der Gesellschaft maßgebend waren, sondern es kommt allein darauf an, ob dem Steuerpflichtigen eine mißbräuchliche Rechtsgestaltung nachgewiesen werden kann (Wacke, Steuerwarte 1938, 491). Das ist in der Regel dann der Fall, wenn die Kinder „Phantasieeinlagen" einbringen und so große Gewinnbeteiligungen dafür erhalten, daß ihnen in kurzer Zeit das gesamte Betriebsvermögen in die Hände gespielt ist (Becker StW. 30, Sp. 1045). Echte Familiengesellschaften dagegen sind anzuerkennen, auch wenn ihre Gründung auf rein familiäre Gründe zurückgeht.

5) Familiengesellschaften, die einen landwirtschaftlichen Betrieb führen, erkennt der Reichsfinanzhof grundsätzlich nicht an [18]), weil ihre Gründung dem Herkommen und Brauchtum auf dem Lande widerspricht und als Regelung familien- und erbrechtlicher Beziehungen für das Steuerrecht nicht zu beachten ist (RFH. 41, 320). Das gilt natürlich nicht für den Betrieb eines Landgutes durch eine Familien-GmbH. oder Familien-AG., da das Steuerrecht wegen der an die Rechtsfähigkeit anknüpfenden Körperschaftssteuer die Bildung rechtsfähiger Gesellschaften anerkennen muß (StW. 27, 390).

Unterstützt ein Landwirt seinen Sohn bei der Bewirtschaftung dessen Pachtguts mit finanziellen Mitteln und behält er sich weitgreifende Eingriffe in seine Wirtschaftsführung vor, dann wird der

---

[15]) So zur verdeckten Gewinnausschüttung StW. 29, 924; 35, 272; 39, 295; RStBl. 39, 597; zur stillen Gesellschaft StW. 36, 286.

[16]) Und durch die neuere Rechtsprechung zur Anerkennung von Familiendienstverträgen überholt (RFH. 46, 10).

[17]) Vgl. oben S. 23.

[18]) Entgegenstehend RFH. in StW. 28, 746; vgl. ferner Becker, StW. 37, Sp. 921 ff.; Kaemmel, ZAkDR. 1937, 661.

Vater damit nicht Mitunternehmer am Pachtgut; denn die Zuschüsse sind nicht aus betrieblichen, sondern aus rein verwandtschaftlichen Gründen gegeben (StW. 35, 211). In StW. 33, 215 ist die von einem Domänenpächter mit seinen Söhnen gegründete Gesellschaft nicht anerkannt, da nicht ersichtlich ist, wie die Söhne ihr formelles Anteilsrecht am Inventar entgegen dem Pfandrecht der Verpächterin bei einer Auseinandersetzung verwirklichen können.

Erst recht kann die steuerliche Anerkennung nicht einer OHG. zuteil werden, die von einem Bauern und seinen Söhnen zur Bewirtschaftung seines Erbhofes gegründet wird (RFH. 41, 320). Der Reichsfinanzhof hat in diesem viel beachteten Urteil nicht einfach § 6 StAnpG. angewandt, dessen Voraussetzungen zweifellos gegeben sind, sondern hat die Entscheidung auf § 1 StAnpG. gestützt und folgendermaßen begründet:

Im Steuerrecht müßten die Ziele und Grundsätze des Erbhofrechts Beachtung finden. Wenn also eine Familiengesellschaft nach Sinn und Zweck des Erbhofrechts nicht durchführbar sei, könne sie auch im Steuerrecht nicht anerkannt werden. Nach §§ 17, 8 REG. könne nun aber der Erbhof nur im Alleineigentum einer natürlichen Person, nicht aber im Eigentum einer Gesellschaft stehen. Es sei ferner nach § 37 REG. nicht möglich, die Jungbauern am Grund und Boden als dem Anlagevermögen der Familiengesellschaft zu beteiligen. Eine anerbengerichtliche Genehmigung zur Verpachtung des Hofes an die Familien-OHG. liege außerhalb aller Wahrscheinlichkeit. Der Reichsfinanzhof kommt demnach auf Grund erbhofrechtlicher Erwägungen dazu, die Erbhof-OHG. als unmögliches Gebilde auch für das Steuerrecht abzulehnen und eine nach § 12 EStG. unbeachtliche Zuweisung von Ertragsanteilen an die Söhne zwecks Unterhalt anzunehmen.

b) Die stille Gesellschaft.

Die typische stille Gesellschaft in der Familie begegnet geringer steuerlicher Gegenliebe. Es gelten die gleichen allgemeinen Grundsätze wie bei der Anerkennung der Mitunternehmerschaft in der Familie: Der Gesellschaftsvertrag muß klar und eindeutig sein (StW. 32, 273). Die Gründung muß ernsthaft gewollt sein, wofür bei Schenkung der Einlage an den stillen Gesellschafter die Erfüllung der Schenkungssteuerpflicht spricht. (StW. 31, 302; 32, 273). Es dürfen nicht ausschließlich familienrechtliche Gründe die Bildung der stillen Gesellschaft bestimmt haben [19]).

[19]) Entsch. v. 29. 7. 31 in Kartei AO. 1931, § 9, R. 1.

Besonderheiten ergeben sich aus dem von der Mitunternehmerschaft verschiedenen Wesen der typischen stillen Gesellschaft:

1) Die Einlage der stillen Gesellschafter muß tatsächlich erbracht sein. Es geht nicht an, daß die Einlage zuvor von dem Kapitalkonto des Inhabers abgezweigt und schenkungsweise den Kindern als einzubringende Einlage überschrieben wird [20]).

> „Denn nach Wortlaut, Sinn und Zweck des Gesetzes dient für die mit überwiegende Regel die stille Gesellschaft dazu, um von außen weitere Mittel in einen Betrieb hineinzubringen." (StW. 32, 273).

Fraglich erscheint, ob diese ständige Rechtsprechung des RFH. durch die zur Kommanditgesellschaft ergangene Entscheidung in StW. 36, 502, wonach die Schenkung der Einlage für die Frage der Anerkennung der Familiengesellschaft unbeachtlich ist, auch für stille Gesellschaften gilt. Der Wortlaut des Urteils ist weit gefaßt — es spricht schlechthin von Personalgesellschaften — und die Begründung des Urteils trifft im allgemeinen auch auf die stillen Gesellschaften zu, sodaß die dort entwickelten Grundsätze unbedenklich auf die stille Gesellschaft angewandt werden können [21]). Die oben angeführte Rechtsprechung zur Schenkung der Einlage des stillen Gesellschafters kann daher insofern als veraltet angesehen werden.

Die Einlage muß in einem sachlich gerechtfertigten Verhältnis zur Gewinnbeteiligung stehen (StW. 30, 470). Werden Einlagen mit einer ungewöhnlich hohen Gewinnbeteiligung bedacht, dann ist dies ein sicheres Zeichen für die ausschließlich steuerlichen Beweggründe der Beteiligten. Das Geschäftsvermögen soll auf diese Weise langsam „ausgehöhlt" und in die Hände der stillen Gesellschafter gespielt werden (StW. 30, 1200; 32, 858; Becker, StW. 31, Sp. 408) [22]).

2) Die Rechte der stillen Gesellschafter dürfen nicht so beschnitten werden, daß sie tatsächlich rechtlos sind. Gewiß hat der Alleinunternehmer, an dessen Betrieb sich der stille Gesellschafter beteiligt,

---

[20]) StW. 30, 470; 31, 302; 32, 273; 958; 36, 456, Entsch. v. 19. 8. 31 in Kartei AO. 1931, § 9, R. 2.

[21]) Brömer, S. 114.

[22]) Beispiele:
StW. 36, 285: Kapitalbeteiligung 10%, Gewinnbeteiligung 40%,
StW. 25, 687: Kapitalbeteiligung 25%, Gewinnbeteiligung 40%,
StW. 30, 1200 in ersten 2 Jahren so hoher Gewinn gutgeschrieben, daß er $^3/_4$ der Einlage und $^1/_{10}$ des Betriebsvermögens ausmacht.
Entscheidung vom 29. 7. 31 — Kartei AO. 1931, § 9, R. 1
Kapitalbeteiligung 14%, Gewinnbeteiligung 25%.

nach dem Gesetz eine größere Machtstellung als etwa der Komplementär in der Kommanditgesellschaft. Sie darf aber nicht so weit ausgedehnt sein, daß der stille Gesellschafter überhaupt keine Rechte mehr hat. Wenn die Kinder z. B. als stille Gesellschafter die Gewinne stehen lassen müssen und eine Auszahlung garnicht oder nur mit Genehmigung des Vaters erfolgen darf, kann von einer wirklichen Beteiligung der Kinder am Gewinn des Geschäftes, wie sie die stille Gesellschaft voraussetzt, nicht die Rede sein [23]). Hier steht die stille Gesellschaft nur auf dem Papier, und den Kindern wird nur das zugeschrieben, was ihnen später bei der Erbauseinandersetzung ohnehin zufällt (StW. 32, 958). Es ist auch bedenklich, wenn die Kinder kein Recht auf Büchereinsicht haben und ihnen kein Kündigungsrecht zusteht, während der Vater ein jederzeitiges Kündigungsrecht hat und beim Tode des stillen Gesellschafters bestimmen kann, ob sein Erbe stiller Gesellschafter bleibt oder ob ihm der Gewinnanteil in der alten Höhe belassen werden soll (StW. 30, 24; 356; 31, 302). Umgekehrt können dem stillen Gesellschafter weitgehende Rechte eingeräumt werden, ohne daß dies zur Nichtanerkennung der stillen Gesellschaft führt (RFH. 20, 194; StW. 36, 420).

3) Die Unterbeteiligung an dem Gewinnanteil eines Gesellschafters kann Mitunternehmerschaft oder typische stille Gesellschaft bedeuten. In der Regel wird ersteres zutreffen (StW. 33, 656). Auch hier ist zu prüfen, ob die Unterbeteiligung steuerrechtlich anzuerkennen ist. Das wird z. B. in StW. 34, 594 verneint, da es sich lediglich um eine Verfügung der Gesellschafter über künftiges Einkommen zwecks Gewährung von Unterhalt oder um die Vorwegnahme künftiger Erbschaft handle, die ausschließlich auf familien- und erbrechtlichem Gebiet liege. Nach StW. 36, 286 ist die Schenkung einer Unterbeteiligung seitens des Vaters an seine Kinder einkommensteuerlich auch dann anzuerkennen, wenn er die Beteiligung einem Dritten nicht eingeräumt hätte; denn dies sei ein Vorgang auf dem Gebiet des Familienvermögenrechts, für den ein Vergleich mit fremden Personen nicht möglich sei.

c) Die GmbH. und Co. in der Familie.

Die GmbH. und Co. ist steuerlich verdächtig. Jedoch besteht keine Vermutung dafür, daß die Wahl dieser Rechtsform einen steuerrechtlichen Mißbrauch darstellt [24]). Es muß von der Steuerbehörde

[23]) Entscheidung vom 24. 2. 26 bei Strutz, EStG. Bd. II, S. 325; StW. 30, 356; 32, 958.

[24]) RStBl. 32, 832; StW. 33, 326; 29, 479, entgegen RFH. 10, 65, in Boesebeck, S. 78.

im Einzelfall dargelegt werden, aus welchen Gründen die GmbH. und Co. eine ungewöhnliche Rechtsform ist und daß sie nur zu Steuerumgehungszwecken gewählt sein kann. Der Reichsfinanzhof hat wiederholt auf die Möglichkeit der wirtschaftlichen Berechtigung der GmbH. und Co. hingewiesen [25]). Die Urteile allerdings, die zu Familiengesellschaften m. b. H. und Co. ergangen sind, haben fast durchweg die steuerliche Anerkennung verweigert. Kommt es zur Nichtanerkennung der GmbH. und Co., dann gibt es zwei Möglichkeiten der steuerlichen Betrachtungsweise:

1) Die GmbH. in der Kommanditgesellschaft wird als nicht bestehend behandelt und ihr Gewinn als Einkommen der Kommanditisten angesehen. Das führt der 6. Senat in einer Entscheidung vom 14. 1. 32 in RStBl. 32, 832 mit folgenden Worten aus:

> „Im vorliegenden Falle liegt die Sache aber so, daß nach den geltendgemachten Verträgen die von dem Beschwerdeführer gegründete GmbH. wie eine natürliche Person ebenfalls eine Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft sein sollte. Da nun auch die GmbH., wie die Kinder, für die Einwirkung auf den Betrieb ausgeschaltet ist, sodaß aus den angeführten Gründen die Kommanditgesellschaft nicht anerkannt werden kann, war sie auch ... an dem Geschäftsgewinn des Beschwerdeführers ebensowenig beteiligt, wie die Kinder des Beschwerdeführers. Es hat außerdem der Beschwerdeführer selbst nach der Gründung der GmbH. dem Finanzamt schriftlich als seine Auffassung zum Ausdruck gebracht, daß die GmbH. nur wegen der Gläubiger abgeschlossen sei und nie einen Betrieb gehabt habe."

Zu dem gleichen Ergebnis ist der 6. Senat in einem Urteil vom 3. 2. 32 in RStBl. 32, 466 gekommen, wo die Kinder des Betriebsinhabers eine Familienstiftung gegründet haben und sich mittels der Familienstiftung am väterlichen Betriebe als stille Gesellschafter beteiligt haben. Die Familienstiftung ist als stille Gesellschafterin nicht anerkannt worden, da der erstrebte wirtschaftliche Zweck auf einfachere Weise durch Erbvertrag zu erreichen gewesen sei.

2) Oder aber das ganze Gebilde wird als „große GmbH." behandelt, während das bürgerlich-rechtliche Dasein der kleinen GmbH. und das Bestehen der Kommanditverhältnisse unbeachtet bleibt. Dann unterliegt der gesamte Gewinn der GmbH. und Co. der Körperschaftsteuer. Die Gewinnentnahmen der Kommanditisten werden bei ihrer Einkommenbesteuerung als Kapitalertrag aus einer körper-

---

[25]) Vgl. oben S. 18.

schaftssteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaft erfaßt (RFH. 17, 91; 21, 92; StW. 26, 28).

Schwierigkeiten können entstehen, wenn die GmbH. und Co. bei der Einkommensteuer als Kommanditgesellschaft, bei der Körperschaftsteuer als große GmbH. behandelt wird. Hierzu führt der 6. Senat in StW. 26, 28 aus, daß die Einkommensteuer wegen des engen Zusammenhangs mit der Körperschaftsteuer grundsätzlich gebunden ist, wenn nach § 5 AO. (= StAnpG. § 6) für die Körperschaftsteuer die Behandlung als „große GmbH." rechtskräftig ist. Demgegenüber wird es in einer neueren Entscheidung desselben Senats für unbeachtlich erklärt, daß die GmbH. und Co. bisher als „große GmbH." behandelt worden ist (RStBl. 32, 832).

d) Die Familienkapitalgesellschaft.

Grundsätzlich ist das Bestehen einer körperschaftssteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft anzuerkennen, auch wenn sich die Gesellschaft im Familienbesitz befindet und wirtschaftlich mit ihren Inhabern gleichzustellen ist. In Ausnahmefällen kann aber auch hier die Anerkennung versagt werden, wenn die Voraussetzungen der §§ 1, 6 StAnpG. vorliegen.

1) Hierzu hat der Reichsfinanzhof in RFH. 40, 290 eine viel beachtete Entscheidung getroffen, der folgender Sachverhalt zugrunde liegt: Eine Familien-OHG. hatte ihren Fabrikbetrieb an eine Aktiengesellschaft verpachtet, deren Aktien zur Hälfte den Familiengesellschaftern der OHG., zur anderen Hälfte einem ausländischen Konzern gehörten. Angeblich zur Verhinderung der weiteren Überfremdung der Aktiengesellschaft gründeten der Beschwerdeführer und seine Mutter eine GmbH., welche insgesamt 36,2% der Familienaktien zu verwalten hatte. Die restlichen 13,8% der Familienaktien, die dem Schwager des Beschwerdeführers gehörten, wurden nach Angabe des Beschwerdeführers deshalb nicht in die GmbH. eingebracht, weil damit ein fremder Familienstamm in die GmbH. gekommen wäre. Da der von der GmbH. verwaltete Aktienbesitz mehr als ¼ des Grundkapitals der AG. betrug, blieben auf Grund des Schachtelprivilegs des § 9 KStG. die auf die Aktien entfallenden Dividenden körperschaftsteuerfrei. Das machte in einem Jahr rund 400 000 Reichsmark aus. Der Reichsfinanzhof hat in der Gründung der Familienverwaltungsgesellschaft einen Mißbrauch bürgerlichrechtlicher Gestaltungsformen gesehen und die steuerliche Anerkennung versagt.

In der Begründung wird zunächst darauf hingewiesen, daß Familiengesellschaften, vor allem wenn sie allein der Vermögensverwaltung dienen, nach nationalsozialistischer Auffassung unerwünscht sind. Es heißt in dem Urteil folgendermaßen:

> „Es handelt sich bei der A-Familiengesellschaft m. b. H. um eine Familienverwaltungsgesellschaft. Die Gesellschaft m. b. H. ist von dem Beschwerdeführer und seiner Mutter als alleinigen Gesellschaftern gegründet worden, an ihr können auch später grundsätzlich nur Abkömmlinge des Beschwerdeführers als Gesellschafter beteiligt werden. Einen eigentlichen Geschäftsbetrieb hat die Gesellschaft m. b. H. nicht, nach dem Gesellschaftsvertrag ist ihr die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit irgendwelcher Art ausdrücklich verboten. Sie stellt somit an sich schon ein Rechtsgebilde dar, das nach nationalsozialistischer Auffassung unerwünscht ist."

Im Anschluß an diese Feststellung werden die auffallend hohen Steuerersparnisse aufgezeigt, die infolge der Zwischenschaltung der GmbH. ermöglicht werden. Die Körperschaftsteuer komme bei der GmbH. wegen des Schachtelprivilegs nicht in Betracht, und die Einkommensteuer könne bei den Gesellschaftern deshalb nicht erhoben werden, weil die auf die Aktien entfallenden Dividenden in der GmbH. aufgespeichert würden und bei den Einkommensverhältnissen der Beteiligten auch in Zukunft nicht zur Ausschüttung gelangen würden. Auch eine steuerliche Erfassung der gehorteten Gewinnbeträge bei der Auflösung der GmbH. oder der Veräußerung der GmbH.-Anteile sei in absehbarer Zeit nicht zu erwarten, da die Familiengesellschaft für Generationen gedacht sei.

Diese außerordentliche steuerliche Ersparnis lasse vermuten, daß nur steuerliche Beweggründe für die Errichtung der GmbH. maßgebend gewesen seien. Es komme jedoch noch hinzu, daß die GmbH. unter den obwaltenden Verhältnissen garnicht in der Lage sei, die Überfremdung der Aktiengesellschaft wirksam zu verhüten. Die 13,8% Aktien des Schwagers des Beschwerdeführers gehörten nicht zum Aktienbesitz der GmbH. und seien nur durch mündliche Vorkaufabrede an die GmbH. gebunden. Gegen eine Verletzung dieser nur schuldrechtlich wirkenden Vereinbarung seien keine Sicherungen getroffen. Aber selbst wenn diese 13,8% Aktien in die GmbH. eingebracht worden wären, bestehe der dringende Verdacht, daß die GmbH. nur zur Steuerumgehung gegründet sei. Der Überfremdungsgefahr könnte auf andere und einfachere Weise begegnet werden, z. B. durch Hinterlegung bei einer Bank, die als Treuhänder die

Interessen der Familieneinheit wahrzunehmen hätte. Der Reichsfinanzhof hat daher die Familien-GmbH. als steuerlich nicht vorhanden angesehen und die bei ihr aufgespeicherten Gewinne als Einkommen ihrer Gesellschafter behandelt.

Diese Entscheidung des Reichsfinanzhofs, die wegen ihrer großen Bedeutung für Familiengesellschaften so ausführlich wiedergegeben ist, hat eine mannigfache Besprechung in den Fachzeitschriften wie in der Tagespresse gefunden [26]). Fürnrohr a. a. O. wirft die Frage auf, wie die Sache dann zu beurteilen sei, wenn die GmbH. nachweislich nicht aus Steuerersparnisgründen geschaffen worden ist, wenn sich aber aus nachträglich eingetretenen Gründen die steuersparenden Wirkungen später zeigen, z. B. die für das Schachtelprivileg erforderlichen 25% der Aktien nach und nach durch Zufall zusammenkommen. Die Antwort hierauf gibt der Reichsfinanzhof in StW. 37, 320:

> „Die in StW. 37, 75 (RFH. 40, 290) vertretene Auffassung hinsichtlich der Versagung der Anerkennung einer Familiengesellschaft m. b. H., deren Gründung hauptsächlich auf steuerliche Gesichtspunkte zurückzuführen war, muß auch für den Fall gelten, in dem zwar wirtschaftliche Gesichtspunkte bei der Gründung eine beachtliche Rolle gespielt haben, diese aber nachträglich weggefallen sind."

Tritt also in einem späteren Zeitpunkt ein steuersparendes Merkmal in Erscheinung und können wirtschaftliche Gründe für die gewählte Rechtsform nicht oder nicht mehr geltend gemacht werden, dann ist von diesem Zeitpunkt an die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Fürnrohr weist ferner darauf hin, welche Folgen das hätte, wenn in jeder Gewinnthesaurierung ein steuerlich verdächtiger Tatbestand gesehen würde, weil damit eine vorläufige Einkommensteuerersparnis verbunden sei. „Wie lange wird es dauern", so sagt er, „bis ein findiger Kopf nachweist, jede Gewinnreservierung einer Kapitalgesellschaft sei ein steuersparender Mißbrauch und deshalb steuerlich als einkommensteuerpflichtige Gewinnausschüttung an die Gesellschafter und als gesellschaftssteuerpflichtige Wiedereinlegung des Betrages in die Gesellschaft zu betrachten."

Hierzu ist zu sagen, daß gewiß eine Gewinnthesaurierung allein nicht als Mißbrauch anzusehen ist, ebensowenig wie der Erwerb des zum Schachtelprivileg erforderliche Aktienpakets für sich betrachtet

[26]) Wacke, Steuerwarte 1938, 491; Herrmann, Ind. u. St. 1937, I, 108; Fürnrohr, JW. 1937, 1277; Brönner, S. 112; ferner DStZ. 1937, 287, 240; Rdsch. f. GmbH. 1937, 129; DAZ. Nr. 113 vom 9. 3. 37.

steuerlich nicht mißbilligt werden kann. Geschieht all dies aber unter Verwendung ungewöhnlicher Rechtsformen, für deren Gebrauch kein vernünftiger wirtschaftlicher Grund ersichtlich ist, dann kann die steuerliche Nichtanerkennung ausgesprochen werden. Es geht jedoch nicht an, Einzelheiten des angeführten Urteils herauszugreifen und zu verallgemeinern. Die vom Reichsfinanzhof aufgewiesenen Merkmale zur Nichtanerkennung einer Familienverwaltungsgesellschaft sind vielmehr in ihrer Gesamtheit zu würdigen. So kann man auch aus dem Urteil nicht den Grundsatz herleiten, Familienkapitalgesellschaften seien im allgemeinen unerwünscht und in steuerlicher Hinsicht verdächtig. Das trifft lediglich auf reine Verwaltungsgesellschaften zu, die keinen Gewerbebetrieb ausüben.

2) Familien-Pachtgesellschaften. Man versteht unter Pachtgesellschaften rechtsfähige Gesellschaften, die den Betrieb von ihren eigenen Gesellschaftern gepachtet haben. Grundsätzlich liegt in solcher Rechtsgestaltung kein steuerlicher Mißbrauch (RFH. 16, 15; StW. 33, 484). Es heißt in StW. 33, 484:

> „In ständiger Rechtsprechung, zuletzt in dem Urteil vom 26. Oktober 1932 — VI A 2092/31 und VI A 1784/32, hat der erkennende Senat ausgesprochen, daß der Gründung einer GmbH. und der Verpachtung eines Betriebes, den die Gesellschafter oder ein Gesellschafter der neuen GmbH. bisher als Einzelkaufleute oder in der Form einer Personalgesellschaft geführt haben, die steuerliche Anerkennung grundsätzlich nicht versagt werden kann. Und es ist auch grundsätzlich kein Mißbrauch von Gesellschaftsformen des bürgerlichen Rechts, wenn zur Vermeidung der hohen Gründungskosten statt dem Einbringen des Betriebes in die GmbH. die Form der Verpachtung dieses Betriebes an diese gewählt wird. Es ist auch keineswegs ungewöhnlich, daß der Pächterin hierbei eine weitgehende Werterhaltungspflicht hinsichtlich der verpachteten Betriebsgegenstände auferlegt ist mit der Maßgabe, daß hiernach erforderliche Ersatzbeschaffungen oder Neubeschaffungen unmittelbar in das Eigentum des Verpächters übergehen. Welche rechtliche und tatsächliche Herrschaft dem Beschwerdeführer innerhalb der GmbH. zukommt, ist für die Frage von deren Anerkennung ohne ausschlaggebende Bedeutung."

Häufig werden aber solche Pachtgesellschaften dergestalt geformt, daß die Steuerbehörde nicht länger zusehen kann[27]): Der Unter-

[27]) Reinhardt in RStBl. 1936, 1051, Oeftering, DStZ. 1933, 274, mit zahlreichen Rspr.

nehmer verpachtet seinen Betrieb an die mit geringem Stammkapital ausgestaltete Familien-GmbH. gegen einen Pachtzins, von dem er und seine Familie leben können, ohne auf weitere Gewinnausschüttungen angewiesen zu sein. Damit drückt der Unternehmer sein Einkommen auf eine niedrigere Steuerstufe und vermindert zugleich den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn um die als Betriebsausgabe abzugsfähige Pacht. Die Doppelbesteuerung bei der GmbH. wird durch Hortung des Gewinns vermieden. Auf diese Weise gelang es z. B., wie Staatssekretär Reinhardt a. a. O. berichtet, einem Steuerpflichtigen tatsächlich, nicht weniger als 2 Millionen Reichsmark Einkommensteuer in einem Jahr zu sparen. Es ist klar, daß in solchen Fällen durchgegriffen werden muß, damit nicht ein Steuerpflichtiger auf Kosten der Volksgemeinschaft unberechtigte Vorteile durch geschickte Rechtsgestaltung erschleicht.

C. Rechtsgeschäfte der Familiengesellschaft mit ihren Gesellschaftern.

I. Allgemeines.

a) Steuerliche Anforderungen an Gesellschaftsverträge.

1) Verträge zwischen der Familiengesellschaft und ihren Gesellschaftern haben klar und eindeutig zu sein, um die steuerliche Anerkennung zu finden. Sie müssen regelmäßig in der Buchführung der Gesellschaft ausgewiesen oder in anderer Weise belegt sein (StW. 35, 699). Jedoch ist nicht immer erforderlich, daß die Verträge schriftlich niedergelegt werden. Sie können auch steuerlich wirksam durch mündliche Abrede oder stillschweigend geschlossen werden. Es muß aber genau zu erkennen sein, was die Beteiligten untereinander vereinbart haben. Das gilt vor allem für Abmachungen innerhalb der Familie, wo wegen der nahen Beziehungen der Parteien der Verdacht besteht, daß die der Steuerbehörde angegebenen Verträge nur auf dem Papier stehen und nicht in die Wirklichkeit umgesetzt werden. Etwaige Unklarheiten gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen. Die Gesellschaft kann sich dann nicht beklagen, wenn die Steuerbehörde aus den ihr bekannten Tatumständen für die Gesellschaft steuerlich nachteilige Folgerungen zieht (RStBl. 32, 714; 37, 739) [1]). Andererseits ist die Steuerbehörde gehalten, auf die nötige Klarstellung der rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern hinzuwirken. Es geht nicht an, ohne diese notwendige Klarlegung einen Steuerbescheid einfach damit zu begründen, daß auf den Charakter als Familienunternehmen hingewiesen wird.

Auch bei Familienunternehmungen sind in demselben Umfang wie bei andern Gesellschaften die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie für die Besteuerung von Wichtigkeit sind, klarzustellen (RStBl. 32, 716).

2) Die steuerliche Erforschung des Tatbestandes kann auf Grund der sog. typischen Betrachtungsweise, die der Reichsfinanzhof gerade

[1]) Vgl. ferner oben S. 33.

bei Abmachungen in der Familie anzuwenden pflegt [2]), zu Ergebnissen führen, die dem klar zum Ausdruck gekommenen Willen des Steuerpflichtigen zuwiderlaufen. Die typische Betrachtungsweise ist nach Auffassung des Reichsfinanzhofs dazu bestimmt und geeignet, im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gleichartige wirtschaftliche Vorgänge der gleichen steuerlichen Behandlung zu unterwerfen [3]). Es wird der Besteuerung ein Tatbestand zugrunde gelegt, wie er unter regelmäßigen Verhältnissen nach der Volksanschauung üblich und angebracht ist. Ein hiervon ohne wirtschaftliche Berechtigung abweichender Wille der Beteiligten wird nicht berücksichtigt. Gegen diese steuerliche Unterstellung hat sich im Schrifttum erheblicher und begründeter Widerspruch erhoben [4]). Auf Einzelheiten kann hier nicht eingegangen werden. Es genügt für die Zwecke dieser Arbeit, darauf hinzuweisen, daß Abmachungen in der Familie Ausgangspunkt und Brennpunkt der sog. typischen Betrachtungsweise sind.

b) Die verdeckte Gewinnausschüttung

ist ein Grundbegriff des modernen Steuerrechts, der von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs entwickelt worden ist. Er findet sich in §§ 6, 17 KStG. und wird in § 20 der Ersten KStDVO. durch Beispiele näher umschrieben. Man versteht unter verdeckter Gewinnausschüttung jede Zuwendung von Vorteilen, die eine Gesellschaft außer der Dividende ihren Gesellschaftern mit Rücksicht auf deren Eigenschaft als Gesellschafter zuwendet, die sie aber einem Nichtgesellschafter keinesfalls gewähren würde (RFH. 32, 85; StW. 35, 432). Vielfach handelt es sich um Zuwendungen, die auf Grund künstlicher Verträge erfolgen und als Betriebsausgaben vom Gewinn abgesetzt werden sollen. Leistungen, die lediglich im Gesellschaftsverhältnis ihre Grundlage haben, dürfen den steuerpflichtigen Gewinn nicht mindern, wie auch umgekehrt Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft auf Grund ihrer Gesellschaftszugehörigkeit das Erfolgsergebnis der Gesellschaft nicht beeinflussen und den Gesellschaftsgewinn nicht vermehren können (RFH. 39, 303).

Versteckte Gewinnverteilungen spielen bei Gesellschaften, die steuerlich als Mitunternehmerschaften anzusehen sind, keine große

---

[2]) Hoeres, Ind. u. St. 1935, I, 97.

[3]) Grundlegend RFH. 27, 22, mit Angabe weiterer Rechtsprechung; ferner StW. 30, 1202; 31, 302; 88; Kartei EStG. 1925, § 13, R. 284.

[4]) Liebisch, S. 134; Bühler, Bankarch. 1930, 382; Helpenstein, ZAkDR. 1935, 646; Becker, StW. 36. Sp. 1553; Maunz, ZAkDR. 1937, 680.

Rolle, da nach § 15 Z. 2 EStG. die Gehälter, Darlehen und sonstigen Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern dem Gewinnanteil der Gesellschafter zugerechnet werden. Es macht dabei keinen Unterschied, ob der Gesellschafter in einer maßgeblichen oder in einer untergeordneten Stellung für die Gesellschaft tätig ist und hierfür seine Dienstbezüge erhält (StW. 32, 1157). Bei Kapitalgesellschaften dagegen muß in jedem Fall geprüft werden, ob die Beträge, die den Gesellschaftern auf Grund der mit ihnen abgeschlossenen Verträge zufließen, echte Betriebsausgaben oder verdeckte Gewinnausschüttungen sind. Besondere Aufmerksamkeit verdienen hierbei Familiengesellschaften, die nach der Erfahrung der Steuerpraxis in erster Linie zu verdeckten Gewinnausschüttungen neigen (Reinhardt RStBl. 1936, 1041, Brönner, S. 174). Es sind eine ganze Reihe von Entscheidungen über verdeckte Gewinnausschüttungen ergangen, die sich mit Familiengesellschaften befassen (z. B. RFH. 32, 86; RStBl. 38, 941). In RFH. 32, 86 handelt es sich um einen Familienkonzern, dessen Gesellschafter im Endergebnis dem Gründer W. wirtschaftlich dient. Die beschwerdeführende Gesellschaft, die dem Konzern angehört, hatte an eine aus den Kindern des Gründers W. bestehende GmbH. Umsatzvergütungen gezahlt, denen keine Gegenleistung der GmbH. entsprach. Diese Beträge sind als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden, und der Beschwerdeführerin ist, als sie geltend machte, daß es sich nicht um Zuwendungen an ihre eigenen Gesellschafter handelte, folgendes erwidert worden:

> „Ob der maßgebende Gesellschafter kraft seiner Herrschaftsmacht sich selbst oder formell seinen Angehörigen oder einer ihm gehörenden Gesellschaft einen verdeckten Gewinn zuwenden läßt, macht nach den hier anzuwendenden wirtschaftlichen Gedankengängen keinen Unterschied. Danach können die Einwendungen, daß die Familiengesellschaft eine besondere juristische Person ist, daß sie selbst keine Anteile der beschwerdeführenden Gesellschaft besitzt, daß ihre Anteile nicht dem Hauptgesellschafter selbst, sondern seinen Kindern gehören, von der Beschwerdeführerin mit Erfolg nicht geltend gemacht werden. Maßgebend ist, daß die Beschwerdeführerin den Kindern ihres Hauptgesellschafters über die Familiengesellschaft ohne Gegenleistung Provisionen hat zukommen lassen."

Es kann in diesem Zusammenhang nicht näher auf die verdeckte Gewinnausschüttung eingegangen werden. Einzelfälle werden unten bei den mißbräuchlichen Vertragsgestaltungen der Familiengesell-

schaft zur Sprache kommen. Im übrigen muß auf die oben erwähnte grundsätzliche Entscheidung in RFH. 32, 86 und auf das einschlägige Schrifttum verwiesen werden [5]).

c) Die mißbräuchliche Kapitalgestaltung

ist eine besondere Art der versteckten Gewinnzuführung. Hier wird der Gewinn nicht durch unechte Betriebsausgaben gemindert, indem mit den Gesellschaftern gewinnabsaugende Verträge geschlossen werden, sondern der Gewinn wird den Gesellschaftern durch ungewöhnliche Gestaltung des Grund- und Stammkapitals versteckt ausgeschüttet.

1) Die Kapitalherabsetzung ist steuerlich grundsätzlich nicht als Gewinnausschüttung anzusehen (StW. 35, 657; 666). Regelmäßig ist die Kapitalherabsetzung dazu bestimmt, ein zu hohes Grundkapital auf die richtige Höhe zurückzuführen, ein Unternehmen zu sanieren oder größere Teile des Gesellschaftsvermögens den Reservekonten zuzuführen (StW. 35, 355 — 38, 433). Es gibt jedoch auch Fälle, wo die Kapitalherabsetzung zum Zwecke steuerfreier Gewinnausschüttung mißbraucht wird und eine Mißbildung der Kapitalgestaltung darstellt, auf die § 6 StAnpG. Anwendung findet. Das trifft besonders auf Familien- und Einmanngesellschaften zu, wo seit Jahren keine Dividenden mehr gezahlt worden sind und die so geschaffenen großen Reserven auf dem Umweg über die Kapitalherabsetzung ausgeschüttet werden. Es heißt hierzu in StW. 38, 433 folgendermaßen:

> „Auf einer Herabsetzung des Grund- oder Stammkapitals beruhende Zahlungen — namentlich einer Einmann- oder Familiengesellschaft — an ihre Gesellschafter sind nach § 6 StAnpG. als Gewinnausschüttungen zu behandeln, wenn nach der ganzen Sachlage nur eine Gewinnausschüttung bezweckt sein konnte und die Kapitalherabsetzung zum Zwecke der Kapitalrückzahlung nur einen Weg bieten konnte, den Gewinn steuerfrei auszuschütten. Als durchgreifender Anhaltspunkt für die Annahme einer solchen Zweckbestimmung ist in der Rechtsprechung der Umstand bezeichnet worden, daß die Reserven nach der Kapitalherabsetzung höher geblieben sind, als die Herabsetzung des Grund- oder Stammkapitals betragen hat." Es heißt dann weiter: „Um die steuerliche Natur von finan-

[5]) Blümich, KStG. S. 107 ff.; Bender, S. 277 ff.; Kaemmel, JW. 1938, 3282 u. a. m.

ziellen Maßnahmen einer Familiengesellschaft im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern richtig würdigen zu können, ist es wie stets so auch hier zu prüfen, wie eine Aktiengesellschaft regelmäßiger Art, deren Aktionäre sich nicht als Unternehmer des Betriebes der Gesellschaft betrachten, in der gleichen Lage gehandelt hätten oder hätten handeln müssen."

Die Behandlung der Kapitalherabsetzung als verdeckte Gewinnausschüttung beruht auf der eigentümlichen Sach- und Rechtslage der Familien- und Einmanngesellschaften und kann deshalb nicht ohne weiteres auf andere Gesellschaften übertragen werden (StW. 35, 355; 658; 37, 271). Es ist jedoch nicht ausgeschlossen, daß auch in den Fällen, wo keine Einmann- oder Familiengesellschaften vorliegen, eine Kapitalherabsetzung zum Zwecke steuerfreier Ausschüttung von Gewinnen durchgeführt und dann als Gestaltungsmißbrauch im Sinne des § 6 StAnpG. nicht anerkannt wird (StW. 36, 498). Unerheblich ist es, ob die Kapitalherabsetzung lediglich aus Steuerersparnisgründen beabsichtigt ist und ob daneben noch andere Erwägungen mitgesprochen haben, z. B. weil der Steuerpflichtige glaubte, durch eine Verminderung des Stammkapitals zu erreichen, daß die Familiengesellschaft als solche durch die bevorstehende Aktienrechtsreform von der Pflichtrevision befreit werden würde (StW. 37, 260). Wird das Kapitalvermögen der Gesellschaft ohne förmliche Kapitalherabsetzung, sondern einfach durch Ausschüttung der offenen Reserven vermindert, dann sind die Zahlungen der Gesellschaft selbstverständlich stets steuerpflichtiger Kapitalertrag der Gesellschafter. Dabei ist es gleichgültig, ob die Zahlungen aus dem Reingewinn der Gesellschaft erfolgen, ob das Vorhandensein von Reserven die Möglichkeit einer Ausschüttung gewährt oder ob sonstige Umstände die Ausschüttung ermöglichen (StW. 35, 334).

2) Die Kapitalerhöhung aus Mitteln der Gesellschaft und die damit verbundene Gewährung von Freianteilen an die Gesellschafter ist als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen (RFH. 28, 326). Es ist steuerrechtlich zu unterstellen, als ob die Gesellschaft den vom Reservekonto auf das Stammkapital überschriebenen Betrag an die Gesellschafter ausgeschüttet hätte und die Gesellschafter denselben Betrag zur Kapitalerhöhung eingezahlt hätten. Unberücksichtigt bleibt dabei, daß durch eine Verschiebung von Reserven zum Stammkapital die alten Anteile in ihrem inneren Wert gesunken sind, da jetzt auf dasselbe Gesellschaftskapital eine größere Anzahl von Anteilen entfällt. Es kommt allein darauf an, daß in den Freianteilen ein neues Wirtschaftsgut entstanden ist, das den Gesellschaftern zuge-

flossen ist (vgl. im Einzelnen RFH. 46, 231 und Becker StW. 1939 Sp. 707 ff.).

3) Der Erwerb eigener Anteile durch eine Einmann- oder Familiengesellschaft kann verdeckte Gewinnausschüttung an den Hauptgesellschafter darstellen, der durch den Erwerb der Anteile praktisch die alleinige Verfügungsgewalt über die Gesellschaft erhält. So ist jedenfalls bisher die einhellige Rechtsprechung der damit befaßten Senate des Reichsfinanzhofs gewesen [6]), die in folgender Weise begründet wird: Wenn die Gesellschaft auf Veranlassung des Hauptgesellschafters die übrigen Anteile aufkauft und die ausscheidenden Gesellschafter durch Zahlung oder Gutschrift abfindet, ein Vorgang, der bei der Arisierung von Betrieben häufig vorkam, dann hat der Aufkauf der Restanteile und ihre Aufbewahrung in den Tresors der Gesellschaft das wirtschaftliche Ergebnis, daß der Hauptgesellschafter mit Mitteln der Gesellschaft zum Alleingesellschafter geworden ist, also einen vermögenswerten Vorteil erhalten hat (RStBl. 38, 435). Dasselbe gilt, wenn eine Familiengesellschaft Anteile ihrer Gesellschafter erwirbt, ohne damit zur Einmanngesellschaft zu werden, sofern nur die Beteiligung der Gesellschafter an den wahren Werten der Gesellschaft vorher und nachher die gleiche geblieben ist (StW. 37, 510), also dann, wenn die Gesellschaft gleichmäßig von allen Gesellschaftern einen bestimmten Hundertsatz ihrer Anteile erwirbt. Es kann nicht geltend gemacht werden, daß ein Gewinn nicht entstanden sei, da die für den Erwerb der Anteile gezahlte Vergütung bei der Gesellschaft aktiviert werde und ihren Gegenwert in den jederzeit veräußerbaren Anteilen finde. Bei Familien- und Einmanngesellschaften steht in der Regel fest, daß die aufgekaufte Beteiligung nicht mehr in den Verkehr gebracht wird (StW. 37, 271; 510). Der RFH. führt das in StW. 37, 510 mit folgenden Worten aus:

> „Im vorliegenden Fall hat zwar der Beschwerdeführer für die Gutschrift Geschäftsanteile an die GmbH. abgetreten. Würde das unter fremden Beteiligten geschehen sein, die nicht in persönlicher Beziehung zueinander stehen, wie bei einer Familiengesellschaft, so könnte allerdings anzunehmen sein, daß, soweit wirkliche Werte ausgetauscht sind, keine Gewinnausschüttung vorläge. Es könnte dann zu berücksichtigen sein, daß die GmbH., die an sich nach § 33 GmbH. im Grundsatz eigene Geschäftsanteile erwerben kann, in der Lage wäre, die ihr

[6]) I. Senat in StW. 37, 271; IV. Senat in StW. 37, 510; VI. Senat in RFH. 41, 52; RStBl. 38, 435.

abgetretenen GmbH.-Anteile mit entsprechenden Erlösen wieder zu Geld zu machen. Handelt es sich aber um eine Einmanngesellschaft oder um eine GmbH. unter Familienangehörigen, so kann der Fall so gelagert sein, daß nach den tatsächlich festgestellten Verhältnissen und nach den Abmachungen der Beteiligten verneint werden muß, daß die Abtretungen von Beteiligungen an die GmbH. wirklich und wirtschaftlich ein Entgelt für die im Zusammenhang damit erfolgten Zuweisungen der GmbH. an die Gesellschafter darstellt."

Diese bisher einhellige Rechtsprechung sämtlicher Senate des Reichsfinanzhofs ist vom 6. Senat in der ausführlich begründeten Entscheidung in RFH. 46, 227 verlassen worden:

Dadurch daß eine Gesellschaft eigene Anteile erwerbe, fließe den verbleibenden Gesellschaftern kein Kapitalertrag zu. Das gelte für die Familiengesellschaft wie für jede andere Gesellschaft, wobei es gleichgültig sei, ob im Endergebnis die Gesellschaft in die Alleinherrschaft eines Gesellschafters käme, denn der Umstand, daß ein Gesellschafter durch Umwandlung freier Rücklagen in gebundenes Kapital zum Alleingesellschafter werde, bedeute für ihn keine Einnahme im Sinne des EStG. Ein Vergleich mit der Rechtsprechung zur Gewährung von Freianteilen könne nicht gezogen werden, da der Gesellschafter dort ein neues Wirtschaftsgut erwerbe, während er hier nichts erhalte. Innere Wertveränderungen des bisherigen Anteils seien einkommensteuerrechtlich belanglos. Erfolge der Erwerb eigener Anteile nicht durch die Gesellschaft, sondern durch die Gesellschafter mit Mitteln der Gesellschaft, dann müsse unterschieden werden: Geschieht der Erwerb ausschließlich zu Zwecken der Gesellschaft — das sei vor allem bei Familien- und Einmanngesellschaften anzunehmen, wo die Anteile dauernd in der Hand der Gesellschafter bleiben sollten — dann sei es so aufzufassen, als ob die Gesellschaft selbst die Anteile erworben habe. Die von ihr bereitgestellten Mittel seien keine verdeckte Gewinnausschüttung, da hierfür die Anteile erworben und unmittelbar in das Gesellschaftsvermögen geflossen seien. Würden dagegen die Anteile zu eigenen Zwecken der Gesellschafter erworben, dann müßten Gewinn und Verlust aus der Veräußerung allein die Gesellschafter treffen und für die von der Gesellschaft gegebenen Ankaufmittel die über Gesellschafterdarlehen entwickelten Grundsätze gelten.

II. Der Dienstvertrag.

Die Anerkennung von Dienstverträgen unter Angehörigen ist für die steuerliche Belastung von Familiengesellschaften, die in der Regel mit eigenen Familienkräften arbeiten, von nicht geringer Bedeutung; denn wenn die an die angestellten Familienmitglieder gezahlten Gehälter als echte Betriebsausgaben anerkannt werden, kann der steuerlich erfaßbare Gewinn der Gesellschaft um ein erhebliches herabgemindert werden. Dabei ist jedoch zu beachten, daß für die Einkommensteuer keine Ersparnis eintritt, soweit Ehegatten oder Eltern mit ihren minderjährigen Kindern gemeinsam veranlagt werden [1]).

a) Dienstverträge zwischen Eheleuten

werden auf Grund der sog. typischen Betrachtungsweise einkommensteuerrechtlich nicht anerkannt, da die Ehefrau nach der Volksanschauung die natürliche Gehilfin des Mannes ist und ihre Mitarbeit nicht in einem Arbeitsverhältnis, sondern in einem ehelichen Abhängigkeitsverhältnis leistet (RFH. 27, 22) [2]). Das ist der gleiche Grundsatz, der in § 1356 BGB. und ferner in § 159 RVO. und in § 8 AngestVG. seinen Ausdruck gefunden hat [3]). Dabei ist es steuerrechtlich ohne Belang, ob das Anstellungsverhältnis über § 1356 BGB. hinausgeht und bürgerlich-rechtlich als Dienstvertrag anzuerkennen ist.

Es ist ferner unerheblich, ob der Ehemann oder die Ehefrau Arbeitgeber ist (StW. 31, 92). Dasselbe gilt, wenn die Ehefrau des Gesellschafters zu der Gesellschaft einer OHG. oder KomG. in ein Dienstverhältnis zu der Gesellschaft tritt. Ihr Gehalt wird nicht als Betriebsausgabe behandelt, sondern dem Gewinnanteil ihres Ehemannes zugerechnet (StW. 30, 604; 1016; 31, 952; RFH. 44, 320). Es kann dahingestellt bleiben, ob es sich um eine OHG.

---

[1]) Vgl. Frank, Steuerwarte 1938, 592, und Blümich, § 26 EStG. Anm. 4, S. 387, wo im Einzelnen die Fälle der nichtgemeinsamen Veranlagung aufgeführt werden.

[2]) Diese Entscheidung ist im Schrifttum heftig umkämpft. Vgl. Haußmann, StW. 1931, Sp. 762; Boyens, DStZ. 1933, 268; Blau-Oeftering in Iher. Jb. Bd. 82, 164; Liebisch, S. 136.

[3]) Der gleiche Grundsatz ist auch im ausländischen Recht zu finden. So ist im französischen Recht jeder Vertrag nichtig, der mit der Stellung des Mannes als des „chef de la famille" unvereinbar ist, z. B. jeder Gesellschaftsvertrag unter Ehegatten. — Vgl. Kipp, Rechtsvergleichende Studien zur Lehre von der Schlüsselgewalt in den romanischen Rechten. 1928, S. 5, Anm. 8.

oder KomG. handelt, ob die Beteiligung des Ehegatten am Betrieb wesentlich oder unwesentlich ist und ob dem Mitunternehmer ein maßgebliches Mitbestimmungsrecht zusteht oder nicht (RFH. 44, 320). Wenn die Entscheidung in StW. 32, 1156 auf diese Merkmale abstellt und zur Anerkennung des Dienstverhältnisses eines Prokuristen kommt, dessen Ehefrau zu 1/9 als Kommanditistin an einer Gesellschaft beteiligt ist, dann ist das auf die alte Fassung des § 22 EStG. zurückzuführen, dessen Abs. IV inzwischen aufgehoben ist.

b) Dienstverträge zwischen Eltern und Kindern werden grundsätzlich anerkannt, sofern sie nicht nur zum Schein abgeschlossen sind und ihre Ausgestaltung den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht. Ebenso werden Dienstverträge zwischen Geschwistern steuerechtlich bejaht (StW. 35, 469).

1) Im Einzelnen stellt die Rechtsprechung darauf ab, ob die Kinder volljährig oder minderjährig sind und wieweit sie beruflich ausgebildet sind, ob ihnen eine feste Vergütung regelmäßig gezahlt wird, ob Arbeitsbuch und Lohnsteuerkarte ausgestellt sind und ob die Beiträge zur Sozialversicherung [4]) geleistet werden, schließlich ob die Arbeitskraft der Kinder tatsächlich für den Familienbetrieb gebraucht wird und sonst eine fremde Arbeitskraft eingestellt werden müßte. Es schadet nichts, wenn eine der Voraussetzungen, z. B. der Lohnsteuerabzug, nicht gegeben ist oder wenn der Arbeitsvertrag nur mündlich abgeschlossen ist. Ein echtes Dienstverhältnis liegt immer dann vor, wenn die Kinder nicht nur auf Grund des Verwandtschaftsverhältnisses und im Hinblick auf die spätere Übernahme des Betriebes tätig werden, sondern nach Auffassung der Beteiligten und nach den tatsächlichen Verhältnissen als Angestellte gelten und demnach auch das beanspruchen, was fremden Angestellten zugebilligt wird.

2) Nach der neueren Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes kann es für das Steuerrecht dahingestellt bleiben, ob die Voraussetzungen des § 1617 BGB. gegeben sind oder nicht (RFH. 46, 10) [5]). Die Bestimmung des § 1617, wonach die im elterlichen Haushalt leben-

---

[4]) Zu beachten ist hierbei, daß keine Angestelltenversicherungsbeiträge zu zahlen sind, wenn das Kind den Betrieb später übernimmt. (vgl. DStZ. 1935, 235, mit dort angegebener Rspr.). Vgl. hierzu auch § 4, Z. 12 UStG., wo für die Ernstlichkeit des Dienstverhältnisses auf ähnliche Merkmale abgestellt wird.

[5]) Die Ansicht Backebergs in DStZ. 1938, 55, daß auch für die steuerliche Beurteilung zunächst von § 1617 BGB. auszugehen sei, ist durch die Entscheidung in RFH. 46, 10 überholt.

den Kinder zu unentgeltlicher Mitarbeit im Hauswesen und im Geschäft der Eltern verpflichtet werden, hat für das moderne Wirtschaftsleben keine Berechtigung.

Diese Vorschrift wird darum steuerrechtlich außer Betracht gelassen. Nur für kleinbäuerliche Verhältnisse, wo noch die patriarchalischen Zustände der Entstehungszeit des BGB. vorherrschen, wird auch steuerrechtlich bei Vorliegen von § 1617 BGB. ein Arbeitsverhältnis zwischen dem Bauern und seinen Kindern nicht anzuerkennen sein (RFH. 19, 323; StW. 30, 295; 1198; 31, 21; 32, 444). Das hat übrigens dazu geführt, daß Bauern ihre Kinder mit den Kindern anderer Bauern ausgetauscht haben, um wechselseitig abzugsfähige Löhne zahlen zu können [6]). Zu bemerken ist, daß in diesen Fällen nach den Veranlagungsrichtlinien vom 15. 2. 38 (RStBl. 38, 202) im Billigkeitswege die Hälfte des ortsüblichen Lohnes eines Knechtes oder einer Magd abgesetzt wird.

Bei größeren landwirtschaftlichen Betrieben dagegen wird regelmäßig ein Dienstverhältnis anzunehmen sein, z. B. wenn der Sohn als gelernter Landwirt die Stelle eines Beamten ausfüllt und der Vater infolge Alters auf die Mitarbeit seines Sohnes angewiesen ist (StW. 35, 31; 38, 602). Bei gewerblichen und kaufmännischen Betrieben hat die Rechtsprechung je nach der Größe des Betriebes verschiedenartige Merkmale für das Vorhandensein eines Dienstverhältnisses aufgestellt [7]). Die einzelnen Unterscheidungen der Rechtsprechung haben indessen durch das grundsätzliche Urteil in RFH. 46, 10 an Bedeutung verloren.

Es heißt dort:

> „Es würde dem Grundsatz: „Jede Arbeit ist ihres Lohnes wert', den Erfahrungen des Lebens und den kaufmännischen Gepflogenheiten widersprechen, wollte man annehmen, daß erwachsene, vollausgebildete Söhne oder für die Verkaufstätigkeit geeignete Töchter ihre Arbeitskraft, die sie heutzutage ebensogut anderweitig verwenden könnten, dem kaufmännischen Betrieb des Vaters ohne Entgelt zur Verfügung stellen würden und für ihren Lebensunterhalt auf freiwillige Zuschüsse ihres Vaters angewiesen wären. Hier handelt es sich grundsätzlich nicht, wie vielleicht noch beim alten Landwirt, in erster Linie um die Erhaltung der Substanz des Hofes für

---

[6]) Vgl. Kraemer in JW. 1932, 1426.

[7]) a) bei kleineren Betrieben: StW. 34, 732; b) bei größeren Betrieben: StW. 29, 166; 30, 107; 34, 733.

die Zukunft und damit um Vorwegempfänge auf künftige Erbschaft, sondern um selbsterarbeiteten Arbeitslohn.

Der RFH. hat es daher abgelehnt, den Grundsatz des § 1617 BGB. auf den steuerlichen Begriff der Betriebsausgabe bei Lohnzahlung an erwachsene, im Betrieb wie fremde Arbeitskräfte tätige Kinder zu übertragen, soweit es sich um andere als bäuerliche Verhältnisse handelt. Denn diese Bestimmung des BGB., die heute nicht mehr vorhandene patriarchalische Verhältnisse voraussetzt, ist durch die Entwicklung der Verhältnisse im neuzeitlichen gewerblichen Wirtschaftsleben überholt, und ihre Anwendung auf Fälle wie den vorliegenden würde dem wahren wirtschaftlichen Sachverhalte und dem des § 1 III StAnpG. widersprechen.

Vielmehr muß bei angemessener Tätigkeit der Kinder im Geschäft und bei entsprechender Entlohnung (je nach den Umständen auch ohne besondere ausdrückliche Vereinbarungen) ein Arbeitsvertrag unterstellt werden und damit die Lohnaufwendungen als echte Betriebsausgabe betrachtet werden."

c) Die Lohngestaltung.

1) Die Höhe des Lohnes kann zu steuerlichen Beanstandungen führen, wenn dadurch der Gewinn geschmälert oder der Steuertarif beeinflußt werden soll. Ist das nicht zu befürchten, etwa weil der Betrieb ständig mit Verlust arbeitet, dann hat sich die Steuerbehörde nicht um die Höhe des Entgelts zu kümmern (StW. 35, 286). In allen anderen Fällen aber ist das an Familienangehörige gezahlte Gehalt, soweit es das angemessene Maß überschreitet, d. h. in solcher Höhe einem fremden Angestellten nicht gewährt worden wäre, als Schenkung anzusehen und daher als Privatentnahme vom Betriebsgewinn nicht absetzbar (StW. 29, 166; 30, 1355; 32, 421; StW. 28, 182).

„Es kommt darauf an", so heißt es in StW. 30, 302, „ob einerseits bei dem gewählten Hundertsatz der Vergütung auf längere Zeit gesehen dem Geschäftsinhaber noch soviel vom Gewinn verbleibt, als einer angemessenen Verzinsung des investierten Kapitals und einem der Arbeitsleistung des Betriebsinhabers angemessenen Teile des reinen Arbeitserfolges entspricht, und ob andererseits der auf den Angestellten entfallende Teil des Gewinns im ganzen gesehen nicht so übergroß ist, daß er zu den Leistungen desselben in einem Mißverhältnis steht, das sich nur durch die verwandtschaftlichen Beziehungen des Angestellten zum Betriebsinhaber erklären läßt."

Jedoch ist bei Familienbetrieben auch das Interesse des Inhabers in Rechnung zu stellen, durch einen Mann seines Vertrauens im Geschäft vertreten zu sein (StW. 35, 272). Eine Dienstvergütung kann übrigens nicht nur zu hoch, sondern auch zu niedrig vereinbart sein, sodaß u. U. steuerlich — ähnlich wie bei § 850 d ZPO. — ein höherer als der ausgemachte Lohn zu unterstellen ist (StW. 36, 329).

2) Die Art des Lohnes, ob regelmäßiges Gehalt oder Provision, ob Barbezüge oder Sachbezüge gezahlt werden, ist für die einkommensteuerrechtliche Betrachtung ohne Bedeutung. Die frühere Rechtsprechung hatte die Gewährung freier Station an angestellte Familienmitglieder nicht als Arbeitslohn, sondern als Lebenshaltungskosten angesehen und daher den Abzug als Betriebsausgabe versagt (RStBl. 31, 945; 37, 435; 924). Dieser Standpunkt ist in RFH. 46, 10 aufgegeben. Damit ist die nur für Familiengesellschaften aufgestellte Unterscheidung zwischen Barlohn und Naturallohn aufgehoben und die Schlechterstellung der Familienbetriebe beseitigt, die die Sachbezüge der mit dem Inhaber verwandten Angestellten bisher nicht absetzen konnten und deshalb vielfach dazu übergegangen waren, fremde Arbeitskräfte statt der eigenen Angehörigen einzustellen, ein für die Familieneinheit unerwünschtes Ergebnis.

3) Die Zahlungsweise des Gehalts, ob es sofort bezahlt oder ob es gutgeschrieben wird, ist besonders für Familiengesellschaften von großer Bedeutung. Denn häufig wird die Bildung von Familiengesellschaften dadurch vorbereitet, daß die Gehälter der im Familienbetrieb beschäftigten Kinder des Inhabers auf ein Darlehnskonto gutgeschrieben werden, um der Kapitalbildung des künftigen Teilhabers zu dienen. Werden nun solche Beträge in unregelmäßigen Zeitabständen und in wechselnder Höhe gutgeschrieben, dann liegt kein Arbeitslohn vor (RStBl. 36, 543). Wird der Lohn erst nachträglich gezahlt, dann ist das regelmäßig als belohnende Schenkung (RStBl. 34, 501) oder als Vorwegnahme künftiger Erbschaft (RStBl. 37, 924) anzusehen. Nur ausnahmsweise kann die Zahlung, wenn buchmäßig genau festgehalten, als Gehaltszahlung anerkannt werden (StW. 36, 417). Überhaupt ist hier die Gefahr steuerlicher Schiebungen besonders groß und die vom Steuerpflichtigen behauptete Rechtsgestaltung nur bei ganz einwandfreier Buchführung steuerlich anzuerkennen.

d) Der Geschäftsführer einer Familiengesellschaft.

1) Es ist anerkannten Rechts, daß Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft als Geschäftsführer oder Vorstandsmitglieder in ein besonderes Dienstverhältnis zu ihrer Gesellschaft treten können. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob die Dienste auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses (§ 3 GmbH.G.) oder auf Grund eines besonderen Anstellungsvertrages geleistet werden. Eine Vermutung besteht weder nach der einen noch nach der anderen Richtung, auch dann nicht, wenn es sich um eine Einmanngesellschaft (StW. 30, 1113), um eine dieser gleichzustellende Ehegattengesellschaft (StW. 36, 271), oder um eine Familiengesellschaft i. e. Sinn (StW.32, 527; 33, 106) handelt [8]). Die Unterscheidung wird danach getroffen, ob der Geschäftsführer den Betrieb wie seinen eignen behandelt, indem er je nach Bedarf der Gesellschaftskasse Geldbeträge laufend und in wechselnder Höhe entnimmt, wie das Einzelunternehmer zu tun pflegen (StW. 29, 716; 30, 1113). In einem solchen Fall sind die Entnahmen nicht als Dienstbezüge, sondern als vorweggenommener Gewinn anzusehen und vom Geschäftsführer als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern [9]). Ist andrerseits das Gehalt des Geschäftsführers zeitlich und der Höhe nach fest bestimmt und die Gesellschaft auf die Dienste ihres Gesellschafters angewiesen, dann ist ein Dienstverhältnis anzunehmen und das Gehalt des Geschäftsführers als Betriebsausgabe abzugsfähig. Denn grundsätzlich ist die Gesellschaft berechtigt, ihre eigenen Gesellschafter anzustellen, falls sie sonst fremde Personen in Dienst nehmen müßte (StW. 32, 527). Dabei macht es nichts aus, wenn die Dienstvergütung nur durch schlüssige Handlung zugesagt worden ist (StW. 27, 390), wenn ferner bei besonderen Umständen, z. B. bei Konjunkturgeschäften, die Höhe des Gehalts nach dem Erfolg des Geschäftsjahres bemessen wird, wenn das Gehalt nicht schriftlich festgesetzt und die Lohnsteuer nicht ordnungsmäßig abgeführt ist (StW. 32, 527). Wird das Dienstverhältnis steuerrechtlich anerkannt, so

---

[8]) A. M. Spohr, S. 78, und die ältere Rspr. zur Einmanngesellschaft: StW. 29, 398, zur Ehegattengesellschaft: StW. 29, 523, 716, zur Familiengesellschaft: StW. 29, 712, wonach im Zweifel kein Dienstverhältnis anzunehmen ist.

[9]) Soweit zur Erwerbung von Kapitaleinkünften Aufwendungen gemacht werden, können sie als Werbungskosten abgesetzt werden. Das trifft z. B. nicht zu auf die Kosten, die durch die einem Gesellschafter als Familienältestem obliegende Beratung und Beaufsichtigung der Familiengesellschaft entstanden sind (RFH. 27, 89). Es fehlt hier an der unmittelbaren Beziehung zwischen den Aufwendungen und den Einkünften.

unterliegen die für die Tätigkeit gewährten Bezüge als Einkommen aus nicht-selbständiger [10]) Arbeit dem Lohnsteuerabzug. Der Gesellschafter kann, wenn auf der einen Seite das Gehalt bei der Berechnung des Körperschaftsgewinnes abgezogen wird, auf der anderen Seite nicht geltend machen, das Gehalt sei ihm nicht zugeflossen (StW. 37, 26).

Keine Besonderheiten gelten für den Fall, daß eine Ehefrau entlohnte Angestellte einer GmbH. ist, deren sämtliche Anteile in der Hand ihres Ehemannes vereinigt sind (RFH. 36, 315; StW. 30, 1113; 31, 869). Die oben entwickelten Grundsätze, daß ein Arbeitsverhältnis zwischen Ehegatten steuerrechtlich nicht anerkannt werden kann, finden auf körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften keine Anwendungen. Die Ehefrau arbeitet — rechtlich gesehen — für einen Fremden, nämlich für die unpersönliche Gesellschaft, die zwischen sie und ihren Ehemann tritt. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise derart, daß die Gesellschaft mit ihrem einzigen Gesellschafter identifiziert wird, ist unmöglich. Denn die Körperschaftsteuer beruht gerade auf der Anerkennung der besonderen Rechtsnatur der Gesellschaft. Die Inhaber der Gesellschaft müssen daher wie den bösen so auch den guten Tropfen der Gesellschaftsform genießen dürfen (StW. 31, 869).

Anders ist dies vom 6. Senat in seiner Rechtsprechung zu § 22 Abs. 4 EStG. a. F. beurteilt worden, wo zu der Frage, ob ein dem Ehemann fremder Betrieb vorliegt und deshalb die gemeinsame Veranlagung der Ehegatten zu unterbleiben hat, folgende Grundsätze aufgestellt worden sind: Ein fremder Betrieb liegt trotz der Selbständigkeit der Gesellschaft dann nicht vor, wenn der Ehegatte auf Grund seiner überragenden Machtstellung in der Gesellschaft in der Lage ist, die Progression der Einkommensteuer zu verhindern, indem er einen Teil seines Einkommens als Arbeitslohn der Ehefrau abspaltet. Ein solches Machtverhältnis ist z. B. angenommen worden, wenn dem Mann 85%, der Frau 15% der Anteile gehören (StW. 30, 1017), wenn dem Mann 90% der Anteile, aber ein geringes Stimmrecht zusteht (StW. 32, 1155), oder dort, wo der Vater

[10]) Einkommen aus s e l b ständiger Arbeit ist anzunehmen bei der Tätigkeit eines Familienoberhauptes als Vorstand einer Familien s t i f t u n g (RFH. 35, 230) und in Ausnahmefällen bei dem Vorstandsmitglied einer Familien - A G. StW. 38, 609. Gehen Aufsichtsrats- und Vorstandstätigkeit ineinander über, wie das bei Familien-Aktiengesellschaften, die aus Einzelfirmen oder Personengesellschaften hervorgegangen sind, nicht selten der Fall ist, so kann keineswegs eine nichtselbständige Arbeit angenommen werden (RFH. 41, 309, mit trefflichen Ausführungen zur Familien-AG.).

60% der Aktien und seine minderjährigen Kinder den von ihm verwalteten Rest der Aktien innehaben (RStBl. 32, 1174). Dagegen ist bei einer Aktiengesellschaft, bei der der Ehemann 60% der Aktien besitzt und zugleich Direktor der AG. ist, ein überragendes Herrschaftsverhältnis nicht angenommen worden (StW. 29, 704; 32, 1003). Diese Rechtsprechung ist durch die Abänderung des Einkommensteuergesetzes überholt und nur noch in wenigen Fällen von Bedeutung, wo getrennte Veranlagung der Ehegatten stattfindet [11]).

2) Soweit das Gehalt des Familiengesellschafters die angemessene Höhe überschreitet, liegt verdeckte Gewinnausschüttung vor. Maßstab ist nach der Rechtsprechung, was die Gesellschaft unter im übrigen gleichen Verhältnissen einem nichtbeteiligten und nichtverwandten Dritten zubilligen würde [12]). Dabei sind Umfang und Ertragsaussichten des Unternehmens auf der einen Seite, Wert der Dienstleistungen auf der anderen Seite gegeneinander abzuwägen (RStBl. 28, 29). Insbesondere ist, wenn auch nicht ausschließlich (StW. 29, 123; RFH. 42, 261), das Augenmerk darauf zu richten, ob die Dienstvergütung den größten Teil des Gewinnes aufzehrt, da ein Kaufmann nicht den ganzen Ertrag seines Unternehmens dem Angestellten zufließen lassen wird, während er selbst leer ausgeht (RFH. 21, 1). Für die Bewertung der Dienstleistungen des Familiengesellschafters ist es nach Ansicht des Körperschaftsteuer-Senats nicht ausschlaggebend, daß er als Mitglied der Gründerfamilie ein besonderes Interesse am Gedeihen des Unternehmens hat, da dieses Interesse allein ihn noch nicht zu besonders wertvollen Diensten befähige (StW. 37, 66). Richtiger erscheint mir der Standpunkt des Einkommensteuer-Senats, der auf das Interesse des Arbeitgebers abstellt, durch einen Mann seines Vertrauens im Geschäft vertreten zu sein, der sich wegen der nahen persönlichen und wirtschaftlichen Bindungen zum Unternehmer besonders tatkräftig für den Betrieb einsetzen wird [13]).

Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann darin liegen, daß eine Pensionszahlung vereinbart wird, auf die die ausgeschütteten Dividenden angerechnet werden sollen. In Höhe der ausgeschütteten

---

[11]) Vgl. Frank, Steuerwarte 1938, 592, u. das von ihm angegeb. Schrifttum.
[12]) Vgl. hierzu aber meine Ausführungen oben S. 37 und unten S. 62.
[13]) StW. 29, 924; 35, 272; RStBl. 39, 597. Vergl. ferner StW. 39, 295, wo bei der Berechnung des Gehaltes eines Angehörigen darauf hingewiesen wird, daß dieser als Sohn und Erbe eine ganz besondere Vertrauensstellung im Betrieb innehat und darum nicht ohne weiteres einem fremden Angestellten gleichgestellt werden kann.

Dividenden ist dann Fortfall der Pension anzunehmen (StW. 33, 422). Auch können Rücklagen der Gesellschaft für später an die Gesellschafter zu zahlende Pensionen bereits im Augenblick der Rückstellung als verdeckter Gewinn angesehen werden (RStBl. 31, 388). Grundsätzlich geht jedoch die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht so weit, solche Rückstellungen einer Familien-GmbH. als unmittelbares Einkommen der Gesellschafter anzusehen (StW. 35, 347).

Häufig werden Umsatzvergütungen gezahlt, denen wirtschaftlich keine Gegenleistung entspricht [14]). Lehrreich ist hier vor allem die Entscheidung im RFH. 36, 326, bei der die Umsatzprovision bereits bei der Gründung der Familien-AG. den Gründern zugesichert war und ursprünglich der Umsatzvergütung auch eine gewisse Tätigkeit der Gesellschafter entsprochen hatte. Der Reichsfinanzhof macht zu derartigen gewinnabsaugenden Gründerprovisionen folgende Bemerkungen:

> „Handelsrechtlich gilt bei der Gründung von Gesellschaften Vertragsfreiheit, die es gestattet, die einzubringenden Gegenstände nach freiem Ermessen zu bestimmen, oder auch der neu zu gründenden Gesellschaft besondere Verpflichtungen aufzuerlegen. Auch die Steuerbehörde wird die Gründer nicht zwingen können, alle notwendigen Produktionsmittel der Gesellschaft zu eigenem Vermögen zu übergeben ... Noch nicht abschließend entschieden ist aber, wie weit die Steuerbehörde bürgerlich-rechtlich gültigen, bei der Gründung der Gesellschaft auferlegten, belastenden Verträgen die steuerliche Anerkennung zugestehen muß. Hier werden die Grenzen gesetzt durch das Ziel des Körperschaftsteuergesetzes, daß dasjenige, was unter dem Schutze der Rechtsform der juristischen Person erworben wird, steuerlich erfaßt werden soll. Es ist also wohl möglich, gewisse Produktionsmittel nicht unter den Schutz der juristischen Person zu stellen; aber es erweckt Bedenken, einen Gründungsvertrag steuerlich anzuerkennen, der den Sachgründern neben der Abgeltung ihrer Einlagen durch Gesellschaftsanteile etwa vorweg einen Teil der zukünftigen Gewinne zuweist, mit der Folge, daß die zugewiesenen Gewinne als Werbungskosten oder Schuldleistungen steuerfrei sein sollen."

3) Zuwendungen der Gesellschaft an Pensionskassen und Unterstützungsfonds waren früher abzugsfähige Sonderleistungen, falls

[14]) Vgl. RFH. 32, 85.

die dauernde Verwendung der zugewiesenen Beträge für die Zwecke der Kassen gesichert war (§ 14 Z. 2 KStG. 1925). Das geltende Gesetz hat diese Bestimmungen nicht übernommen. Die Abzugsfähigkeit dieser Leistungen bestimmt sich jetzt danach, ob sie Betriebsausgaben sind [15]). Zur Entscheidung dieser Frage ist auch die frühere Rechtsprechung mit heranzuziehen, die hier vor allem deshalb interessiert, weil einige Entscheidungen sich mit der Familiengesellschaft befassen. Es hatten sich nämlich Zweifel erhoben, ob die Befreiungsvorschrift des § 14 Z. 2 KtSG. auch für Familiengesellschaften gilt. Die amtliche Begründung zu § 7 Nr. 1 KStG. 1920, welche Bestimmung inhaltlich § 14 Z. 2 entsprach, hatte ausgeführt (S. 28):

> „Befreiungen zugunsten von Gesellschaften, deren Gesellschafter zu einem wesentlichen Teile auch Geschäftsführer oder Angehörige von solchen sind oder die zu einander in nahen verwandtschaftlichen Beziehungen stehen, also von Individual- und Familiengesellschaften, haben im Körperschaftsteuergesetz keinen Raum, da sie nicht der Gesellschaft als solcher zukommen können."

Der Reichsfinanzhof hat demgegenüber betont, daß das verwandtschaftliche Verhältnis der Gesellschafter zueinander keinen Grund für die Schlechterstellung von Familiengesellschaften bildet, die aus sozialen Erwägungen Pensionskassen für ihre Arbeiter errichten (RFH. 22, 119). Das gilt sogar dann, wenn die Kasse nur für Geschäftsführer gebildet wird, die zugleich Anteilseigner sind (StW. 30, 1431). Es ist jedoch sorgfältig zu prüfen, ob es sich nicht um verdeckte Gewinnausschüttung handelt, vor allem wenn die Rücklagen den ganzen Gewinn verzehren und die Pensionskasse ausschließlich den Familiengesellschaftern, deren Angehörigen oder deren Erben zugute kommen soll, der soziale Zweck also nicht erreicht wird (RFH. 29, 3; StW. 30, 1291; 1431).

III. Das Darlehen.

a) Nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz

sind Darlehen der Gesellschafter an die Gesellschaft als verdeckte Beteiligung und demnach als gesellschaftsteuerpflichtige Erhöhung

[15]) Wann das vorliegt, vgl. im Einzelnen: Blümich, KStG. S. 338; Bender, S. 321; Kennerknecht, S. 352; Mußfeld, DStZ. 1939, S. 53.

der Stammeinlage zu behandeln, wenn die Darlehnsgewährung eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt (§ 3 KVG.). Es ist zwar möglich und steuerrechtlich durchaus zulässig, daß Gesellschafter ihrer Gesellschaft auf kürzere oder längere Zeit Geldmittel vorstrecken. Solche Kreditgeschäfte können in der modernen, auf Kredit aufgebauten Wirtschaftsordnung niemals völlig entbehrt werden. In vielen Fällen handelt es sich jedoch um „Unterkapitalisierte Gesellschaften", die nur mit dem gesetzlich erforderlichen Mindestkapital ausgestattet sind und durch Gesellschafterdarlehen mit den nötigen Betriebsmitteln versehen werden sollen [1]).

Das ist regelmäßig dann der Fall, wenn das Darlehen langfristig, unverzinslich und unkündbar gewährt wird.

Der Reichsfinanzhof hat derartige Versuche, die Gesellschaftssteuer zu umgehen, früh erkannt und wirksam bekämpft und dabei Gelegenheit gehabt, sich mit Familiengesellschaften zu befassen. Bereits im RFH. 6, 9 werden Gesellschafterdarlehen einer Familien-GmbH. als verdeckte Beteiligung behandelt, weil die Gesellschaft auf einer unzureichenden Kapitalbasis gegründet war und die erforderlichen Betriebsmittel durch Darlehen aufgebracht wurden. Ebenso wird in RFH. 22, 288 die Darlehnsforderung des bisherigen Betriebsinhabers, die er sich bei der Gründung einer Familien-KomG. für die Einbringung seines Betriebes hat einräumen lassen, als Gesellschaftseinlage angesehen. Es komme nicht, so heißt es in der Entscheidung, auf den von den Beteiligten gewählten Wortlaut, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt an. Bei der Höhe des Darlehens, ohne welches die Gesellschaft nicht fortbestehen könne, und bei den verwandtschaftlichen Beziehungen der Gesellschafter zueinander sei an eine Rückzahlung des Darlehens nicht zu denken, vielmehr sei eine dauernde Bindung des Kapitals an die Gesellschaft beabsichtigt und deshalb auch bürgerlich-rechtlich wie steuerrechtlich als Gesellschaftseinlage anzusehen. In RFH. 32, 61 hatte der Reichsfinanzhof dazu Stellung zu nehmen, wenn nicht der Gesellschafter, sondern der Ehegatte des Gesellschafters ein Dauerdarlehen gewährt. In jener Entscheidung war der Ehemann Geschäftsführer und Darlehnsgeber einer GmbH., deren sämtliche Anteile seiner Ehefrau gehörten. Der RFH. hat gemäß § 5 AO. (= § 6 StAnpG.) verdeckte Beteiligung des Ehemannes angenommen und die Darlehnsgewährung zur Gesellschaftsteuer herangezogen. Durch die Neufassung des Kapitalverkehrsteuergesetzes ist

[1]) Wacke, DJ. 1938, 899.

diese Rechtsprechung nunmehr gesetzlich verankert. (§ 3 Abs. 2 S. 1 KVG.).

Wird das Darlehen nicht unmittelbar von den Gesellschaftern, sondern von einer zwischengeschalteten Bank ausgegeben, dann kann es sich gleichwohl um verdeckte Beteiligung handeln. Das hat der RFH. in RStBl. 35, 23 zu einer Familiengesellschaft ausgesprochen, deren Gesellschafter hohe Gewinnbezüge an eine Bank überwiesen haben, welche ihrerseits der Familiengesellschaft einen großen Kredit eingeräumt hat. Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise stelle der Bankkredit keine ernsthafte Belastung des Schuldners dar, da er bei dem guten Geschäftsgang der Firma jederzeit in der Lage sei, das Darlehen zurückzuzahlen. Es seien genügend eigene flüssige Mittel vorhanden, um den Kapitalbedarf der Gesellschaft zu decken. Wenn trotzdem fremde Mittel in Anspruch genommen würden, dann sei das eine überflüssige Geschäftsausgabe, die nur aus steuerlichen oder rein persönlichen Gründen zu erklären sei. Solche Erwägungen könnten aber steuerlich keine Beachtung finden.

b) Für das Vermögensteuer- und Reichsbewertungsgesetz

ist zu prüfen, ob die Gesellschafterdarlehen bei der Einheitsbewertung als Geschäftsschulden vom Gewinn abgezogen werden oder ob sie als verdeckte Beteiligung zum Betriebsvermögen gehören. Zwischen dem echten Darlehen und der Stammeinlage besteht nicht nur ein rechtlicher, sondern auch ein wirtschaftlicher Unterschied (StW. 36, 301). Die Steuerrechtsprechung unterscheidet nach folgenden Gesichtspunkten:

Soweit das Darlehen dem Betriebe dient, gehört es zum Betriebsvermögen. Alle Vermögenswerte, die die Gesellschafter mittelbar oder unmittelbar dem Geschäftsbetrieb widmen, gehören zum Betriebsvermögen. Somit können lediglich kurzfristige Gesellschafterdarlehen, die reine Kreditgeschäfte sind und nur einen vorübergehenden Geldmangel beheben sollen, nicht als Vermögensbestandteile der Gesellschaft angesehen werden, da sie dem Betrieb nicht auf die Dauer dienen (StW. 28, 194; 29, 881). Langfristige Darlehen dagegen, bei denen die Darlehnssumme im Verhältnis zum Gesellschaftskapital übermäßig hoch ist und die Abtretbarkeit der Darlehnsforderung an die gleichzeitige Abtretung des Gesellschaftsanteils geknüpft ist, können verdeckte Beteiligung am Gesellschaftskapital darstellen. Das ist z. B. im RFH. 44, 17 bei einer Geschwister-GmbH. angenommen worden, wo die Gesellschafter bei unzurei-

chendem Stammkapital gegen die Gesellschaft Darlehnsforderungen besitzen, die auf 100% aufgewertet worden sind, auf 15 Jahre unkündbar [2]) und unverzinslich sind und wo der natürliche Weg der gewesen wäre, daß die Gesellschafter ihre Einlagen entsprechend erhöht hätten. Es kommt nicht darauf an, in welche Rechtsform die Beteiligten ihre Abmachungen gekleidet haben und ob die Darlehnsforderung bürgerlich-rechtlich besteht, sondern allein darauf, ob tatsächlich mit einer Leistung zu rechnen ist, ob also beim Gläubiger ein Wirtschaftsgut und beim Schuldner eine Belastung vorhanden ist (StW. 38, 260). Wenn die Gesellschafter das erforderliche Betriebskapital dadurch zur Verfügung stellen, daß sie ihre Gewinne als „Darlehen" stehen lassen, daß sie aber zugleich berechtigt sein sollen, jederzeit nach Bedarf Geld abzuheben, dann handelt es sich nicht um echte Darlehen, sondern um die Zuwendung von betriebsnotwendigem Kapital, also um Beteiligung am Gesellschaftsvermögen (RFH. 44, 20).

Die gleichen Grundsätze finden Anwendung, wenn die Darlehen von Ehefrauen der Gesellschafter (StW. 32, 314; RFH. 44, 20) oder von einer aus denselben Personen gebildeten Gesellschaft gewährt werden (StW. 29, 630; 34, 764).

Vorschüsse auf den Jahresgewinn einer Familien-GmbH. werden vom Gesellschaftsvermögen abgesetzt, da sie tatsächlich das Vermögen — wenn auch nicht den Gewinn — der Gesellschaft vermindern (RFH. 25, 277). Solche Vorschußzahlungen sind handelsrechtlich zulässig und wirtschaftlich vor allem bei Familiengesellschaften m. b. H. gerechtfertigt, bei denen die Gesellschafter zu ihrem Lebensunterhalt auf Auszahlungen des Gewinnes im Laufe des Geschäftsjahres angewiesen sind. Hierbei zeigt sich die nahe Verwandtschaft der Familien-GmbH. zur OHG., wo Entnahmen während des Geschäftsjahres stets möglich sind. Die Vorschüsse sind nicht als Darlehen der Gesellschaft anzusehen, denn es entstehen nur bedingte Rückforderungsansprüche der Gesellschaft, bedingt dadurch, daß die Vorschüsse den Gewinn übersteigen.

c) Im Körperschaftsteuerrecht

ist bei der Prüfung, ob Gesellschafterdarlehen eine verdeckte Beteiligung darstellen, von ganz besonders strengen Voraussetzungen

[2]) Bei Familiengesellschaften ist nicht so sehr auf das Merkmal der Unkündbarkeit abzustellen, da die persönlichen Bindungen des Darlehensgebers hinreichend garantieren, daß von dem Rückforderungsrecht kein Gebrauch gemacht wird (StW. 28, 194).

auszugehen (RFH. 34, 194; Becker StW. 37 Sp. 307). Es genügt nicht, darauf Bezug zu nehmen, daß das Darlehen für die Gesellschaftsteuer als verdeckte Beteiligung behandelt worden ist (StW. 33, 110). Denn Zweck und Wirkung des Kapitalverkehrsteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes sind verschieden: Wird das Darlehen für gesellschaftsteuerpflichtig befunden, dann ist das eine Entscheidung über einen einmaligen Steuerfall, während dieselbe Entscheidung im Körperschaftsteuerrecht für mehrere Steuerabschnitte, oft sogar für die ganze Dauer der Gesellschaft wirkt. Es ist deshalb im Körperschaftsteuerrecht besonders sorgfältig zu prüfen, ob eine verdeckte Stammeinlage gegeben ist. Die Steuerbehörde muß den Nachweis führen, daß nicht die gewählte Rechtsform, sondern eine andere „zwingend" war.

Handelt es sich andererseits um Darlehen, welche die Gesellschaft ihren Gesellschaftern gewährt, dann kann verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen. Das ist dann anzunehmen, wenn die Gesellschaft hohe Gewinne aufgespeichert hat und, statt die Gewinne auszuschütten, ihren Gesellschaftern Darlehen in erheblicher Höhe ohne echte, drückende Rückzahlungsverpflichtung und ohne die sonst übliche Verzinsung und Sicherheit gewährt (RFH. 41, 36). Das gilt hauptsächlich für Einmann- und Familiengesellschaften, bei denen ein Gesellschafter, etwa das Familienoberhaupt, eine überragende Stellung in der Gesellschaft einnimmt (StW. 35, 657). Bei anderen Familiengesellschaften dagegen, bei denen sämtliche Gesellschafter gleichberechtigt sind, kann die Darlehnsgewährung an einen von ihnen nicht ohne weiteres als Gewinnausschüttung angesehen werden. Die Interessenkollisionen und Auseinandersetzungsschwierigkeiten, die zwischen den Gesellschaftern und dem Darlehnsnehmer bei der Anrechnung des als Darlehen vorweggenommenen Gewinnanteils in der Regel entstehen, sprechen im Zweifel gegen die Annahme von verdeckter Gewinnausschüttung. Auch bei Familiengesellschaften ist trotz der nahen verwandtschaftlichen Beziehungen der Beteiligten die Möglichkeit gegeben, daß die Interessen der einzelnen Gesellschafter auseinanderlaufen, vor allem dann, wenn für eine spätere Erbauseinandersetzung auch noch andere Beteiligte außer den Familiengesellschaftern in Frage kommen (RFH 43, 239).

Zinslose Darlehen der Gesellschaft sind hinsichtlich des Zinsverzichts als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten, da üblicherweise Zinsen vereinbart werden (StW. 33, 9); Darlehen der Gesell-

schafter, für welche die Gesellschaft übermäßig hohe Zinsen zu zahlen hat, sind gleichfalls verdeckte Gewinnausschüttungen.

Darlehnsnehmer braucht nicht immer ein Gesellschafter zu sein. Es genügt, wenn er in besonders nahen Beziehungen zur Gesellschaft steht. So ist in StW. 35, 431 bei einer Familien-GmbH. ein Darlehen der Gesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden, das an eine frühere Gesellschafterin, die mit den Gesellschaftern verwandt ist, gewährt worden ist. Das gleiche ist angenommen worden in einem Fall, wo eine Familien-Kommanditgesellschaft Darlehnsempfänger ist, deren Hauptgesellschafter an der Darlehnsgeberin, einer Aktiengesellschaft, mit fast 50% beteiligt und ihr Geschäftsführer ist (RStBl. 33, 1031).

IV. Die Schenkung.

Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht hat sich eine umfangreiche Rechtsprechung zur Familiengesellschaft entwickelt. Es geht hierbei einmal um die Frage, ob die Gründung einer Familiengesellschaft eine Vorwegnahme der Erbfolge des Betriebsinhabers darstellt und wie dieser Vorgang erbschaftsteuerlich zu behandeln ist. Zweitens aber ist es bei Familiengesellschaften eine häufig zu beobachtende und aus den nahen Beziehungen der Beteiligten zu erklärende Tatsache, daß Schenkungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft vorkommen. Dabei ist es nicht immer einfach zu unterscheiden, ob eine Schenkung gegeben ist.

a) Unentgeltliche Zuwendungen zwischen den Gesellschaftern.

Eine Schenkung des Vaters an seinen Sohn ist anzunehmen, wenn der Vater in einer Familien-OHG. das Debetsaldo seines Sohnes auf sein eigenes Kapitalkonto übernimmt (RFH. 40, 22). Denn wenn auch das Kapitalkonto während des Bestehens der Gesellschaft keinen Aufschluß über die Höhe der tatsächlichen Beteiligung der Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen gibt und die übrigen Gesellschafter eine Beseitigung des Passivsaldos nicht beanspruchen können, so bedeutet doch nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten das Debetsaldo einen Nachteil, der den Wert des Gesellschaftsanteils verringert. Die Übernahme des Debetsaldos ist also die Zuwendung eines geldwerten Vorteils und, da unentgeltlich geschehen, der

Schenkungsteuer unterworfen. Dasselbe gilt, wenn eine Gesellschaftereinlage besonders hoch aufgewertet wird (RFH. 19, 336). Verzichtet ein Vater, der kraft elterlicher Gewalt die Gesellschaftsanteile seines an einer Familien,GmbH. beteiligten Kindes verwaltet, zugunsten des Kindesvermögens auf die ihm gesetzlich zustehenden Zinsen, dann ist hierin keine Schenkung zu erblicken (RStBl. 35, 1060). Denn wenn er seine Familie ohne die Einkünfte des Mündelvermögens unterhalten kann und will, ist in dem Nichtverbrauch der ihm zustehenden Kindeseinkünfte nicht die Absicht zu sehen, das Kind zu beschenken.

Schenkungen des Vaters an seine Kinder durch unentgeltliche Vorausverfügung über den künftigen Gewinn sind auch dann anzuerkennen, wenn die Teilbeträge so auf die Kinder verteilt werden, daß jeder einzelne Betrag unter der schenkungsfreien Grenze bleibt (RStBl. 32, 1023). Sobald der Gewinnanteil den Kindern zugeschrieben ist und Auszahlung verlangt wird, entsteht eine abzugsfähige Schuld der Gesellschaft, genau so als wenn der Vater seinen Anspruch auf Gewinnauszahlung geltend macht (StW. 31, 1076 [1]).

b) Die unentgeltliche Aufnahme eines Gesellschafters.

in eine Personengesellschaft kann Schenkung der Gesellschafter an den eintretenden Gesellschafter sein, wenn der Wert der ihm übertragenen Beteiligung höher ist als die zu leistende Einlage. Das ist z. B. in RFH. 12, 57 angenommen worden, wo eine Familienkommanditgesellschaft gleich im ersten Geschäftsjahr nach ihrer Gründung auf eine Einlage von 40 000 Mark einen Gewinn von 135 000 Mark ausgeschüttet hat. Es handelte sich dort um den typischen Fall der Familiengesellschaftsgründung, bei der der Vater eine wertvolle Fabrik in eine mit seinen Kindern begründete Gesellschaft einbringt und sich hierfür eine verhältnismäßig niedrige Gesellschaftsbeteiligung einräumen läßt. Darin liegt eine Schenkung des Vaters an die Kinder, mit denen er die Gesellschaft eingeht, während die spätere Aufnahme der übrigen Kinder in die Gesellschaft gegen geringe Einlageverpflichtung eine Schenkung der Gesellschafter an die Neuaufgenommenen darstellt. Das ist also keine Schenkung der Gesellschaft selbst [2]), sondern der einzelnen Gesellschafter;

[1]) Anders liegen die Entscheidungen, wo Schenkungen an Kinder als betriebsfremde Vorgänge nicht zum Abzug als Betriebsausgaben zugelassen werden (RFH. 39, 34; StW. 30, 1129; 32, 317).

[2]) So nach der alten Fassung des Gesetzes: vgl. RFH. 1, 197; 7, 192.

denn das Vermögen der Gesellschaft wird von diesem Vorgang nicht berührt, sondern nur die Anteile der bisherigen Gesellschafter werden hiervon beeinflußt (StW. 23, 400; RFH. 34, 282). — Wenn die Kapitalbeteiligung, die Gegenstand der Schenkung ist, zugleich mit einer hohen Gewinnbeteiligung ausgestattet wird, so liegen zwei Schenkungen vor, einmal die Schenkung der Kapitalbeteiligung, deren Wert nach der Bilanz festzusetzen ist, und zweitens die Schenkung der Gewinnbeteiligung, also eines Stammrechts, dessen Jahreswert zu ermitteln und zu kapitalisieren ist (StW. 35, 542; 38, 677; a. M. StW. 31, 746).

Ob die Aufnahme des Gesellschafters eine unentgeltliche Zuwendung ist, ist nicht immer leicht zu erkennen. Bringt z. B. der neue Gesellschafter als Gegenleistung für die Gewinnbeteiligung lediglich seine Arbeitskraft in die Gesellschaft ein, so ist hierin nur dann ein entgeltlicher Erwerb des Gesellschaftsanteils zu sehen, wenn die dauernde Erhaltung der Persönlichkeit und der Arbeitskraft des Gesellschafters für das Unternehmen ohne seine Aufnahme als Teilhaber nicht erreichbar gewesen wäre (RStBl. 35, 135). Im übrigen aber ist nach dieser Entscheidung die Verwandtschaft des aufgenommenen Gesellschafters mit den anderen Gesellschaftern oder der Zweck der Erhaltung der Familienfirma gemäß § 3 Abs. 3 ErbStG. nicht als Gegenleistung anzuerkennen, da ihr Wert nicht in Geld veranschlagt werden kann (a. M. RFH. 24, 142).

2) Die Gründung einer Kapitalgesellschaft kann ein schenkungsteuerlicher Vorgang sein[3]). Bringt einer der Gründer in Schenkungsabsicht einen Gegenstand, z. B. eine Fabrik, in die Gesellschaft ein, die den Wert der ihm dafür eingeräumten Gesellschaftsbeteiligung weit übersteigt, so ist die Möglichkeit einer Schenkung an die übrigen Gesellschafter gegeben. Eine Schenkung an die Gesellschaft selbst scheidet aus, da die Gesellschaft im Zeitpunkt der Schenkung noch nicht besteht und die Schenkung ja erst ihr Entstehen ermöglichen soll. Besitzt der Einbringende alle oder so gut wie alle Anteile der Gesellschaft oder bringen sämtliche Gründer gleichmäßig unterbewertete Sachleistungen in die Gesellschaft ein, dann kann niemals eine Schenkung angenommen werden. Es fehlt hier an der Unentgeltlichkeit. Die Einbringenden erhalten als Gegenwert Gesellschaftsrechte, die in ihrem inneren Wert den von ihnen eingebrachten Gegenständen entsprechen.

---

[3]) Vgl. zu folgendem die zu einer Ehegatten-GmbH. ergangene Entscheidung im RFH. 11, 112 und ihre Besprechung von Breit, StW. 23, Sp. 103; Mirre, StW. 23, Sp. 103; Fürnrohr, DStZ. 1923, 120 und 208; Kipp, ErbStG. § 3, Anm. 72; Finger, Anm. 2 a; Stölzle, Anm. 121 ff.

Wird einer Kapitalgesellschaft nach ihrer Entstehung von einem Gesellschafter, der nicht Hauptgesellschafter ist, oder von einem Dritten ein Gegenstand in Schenkungsabsicht unentgeltlich zugewendet, dann liegt eine Schenkung an die Gesellschaft selbst vor, und zwar auch dann, wenn es sich um eine Familiengesellschaft handelt und die Gesellschafter nahe Angehörige des Schenkers sind. Es kann nicht geltend gemacht werden, daß wirtschaftlich betrachtet die Familiengesellschafter beschenkt seien und daß daher die Schenkungsteuer nach dem Verwandtschaftsverhältnis der Gesellschafter zum Schenker berechnet werden müsse. Es ist nicht möglich, über die Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft hinwegzusehen. Es gilt auch hier der Satz: Wer zwischen sich und den Verkehr eine selbständige Rechtsperson einschiebt, hat die Vorteile wie die Nachteile einer solchen Rechtsgestaltung zu tragen. Die Gesellschaft ist mit dem Schenker nich verwandt und deshalb in Klasse V des § 9 ErbStG. einzustufen, und zwar auch dann, wenn der Schenker persönlich an der Gesellschaft beteiligt ist und sich damit in Höhe seiner Beteiligung selbst beschenkt. Es ist allerdings genau zu prüfen, ob nicht nach den Umständen eine Schenkung an die Gesellschafter gemeint ist, sodaß dann die Steuerermäßigung wegen der Verwandtschaft der Beschenkten mit dem Schenker durchgreifen kann. Auch liegt nicht in jedem Fall eine Schenkung vor, wenn der Gesellschaft Sachwerte umsonst oder unterbewertet zugeführt werden. Es kommt auf den Zweck der Zuwendung an. Soll z. B. durch die Zuschußbeträge eine Unterbilanz abgewendet werden, dann kommt nicht die Schenkungsteuer, sondern die Kapitalverkehrsteuer zum Zuge (RFH. 22, 302).

c) Durch das Ausscheiden eines Gesellschafters

aus der Familiengesellschaft können schenkungsteuerliche Probleme entstehen: Erhält der Ausscheidende eine höhere Abfindung, als seinem Gesellschaftsrecht entspricht, dann kann hiermit eine Schenkung der übrigen Gesellschafter an ihn bezweckt sein. In vielen Fällen handelt es sich jedoch darum, daß die Gesellschafter eine höhere Summe bewilligen, um den lästigen Teilhaber loszuwerden.

Erhält er dagegen weniger ausgezahlt, als sein Kapitalkonto beträgt, so ist genau zu prüfen, worauf das zurückzuführen ist. Es kann z. B. daran liegen, daß das Betriebsvermögen überbewertet ist und aus diesem Grunde die Auseinandersetzungsquote so niedrig ausfällt (StW. 38, 434), oder daran, daß die verbleibenden Gesell-

schafter die Lage ausnutzen (Becker, StW. 38, Sp. 1107). In Ausnahmefällen ist eine Schenkung an die verbliebenen Gesellschafter anzunehmen, wenn alle Beteiligten darüber einig sind, daß die Abfindung niedriger als der Auseinandersetzungsanspruch ist und daß der Ausscheidende freigebig auf einen Teil seiner Rechte verzichtet (StW. 31, 303).

Entspricht die Abfindungssumme dem Kapitalkonto, dann ist in dem etwaigen Verzicht auf den Anteil an den stillen Reserven regelmäßig keine Schenkung des Ausscheidenden zu erblicken. In StW. 29, 534 ist die Unentgeltlichkeit eines solchen Verzichts verneint worden, weil der Ausscheidende ein Interesse daran hatte, den verbleibenden Gesellschaftern als Träger des Familiendarlehens zur Übernahme des Betriebes und des damit verbundenen Risikos zu bewegen und ihn für immer mit dem Familienbetrieb zu verbinden, ein Interesse, das dort als Geldwert i. S. von § 3 Abs. 3 ErbStG. anerkannt worden ist (vgl. auch RFH. 24, 142; a. M. RStBl. 35, 135). In RStBl. 39, 495 macht der RFH. zu einer Familiengesellschaft, bei der die Erben einer verstorbenen Gesellschafterin lediglich auf das Kapitalguthaben der Erblasserin verwiesen worden sind, folgende Ausführungen:

> „Objektiv sind die verbliebenen Gesellschafter dadurch bereichert, daß ihnen der Mehrwert, den der Kapitalanteil der Erblasserin über den Buchwert hinaus hatte, unentgeltlich zugefallen ist. Subjektiv kommt es darauf an, aus welchen Gründen die stille Reserve gebildet worden ist. Ist die hohe Bewertung des Grundstücks nach kaufmännischen Gesichtspunkten angemessen und üblich, dürfte ein Schenkungswille nicht vorliegen. Dabei ist aber zu berücksichtigen, daß bei einer Familiengesellschaft die kaufmännischen Erwägungen nicht selten hinter verwandtschaftlicher Rücksichtnahme zurücktreten und daß eine Vorzugsbehandlung einzelner Familienmitglieder gewollt sein kann."

d) Spenden der Gesellschaft

zu politischen, wohltätigen oder sonstigen Zwecken können nach § 12 Ziff. 4 KStG. den Betriebsgewinn der Gesellschaft nicht mindern. Ob sie gleichzeitig Kapitalertrag der Gesellschafter darstellen und bei diesen mit der Einkommensteuer zu erfassen sind, hängt davon ab, wieweit die Spenden im persönlichen Interesse der einzelnen Gesellschafter gemacht sind und ob ihre wirtschaftliche Ent-

lastung damit bezweckt ist [1]). Bei Einmann- und Familiengesellschaften ist dies zu vermuten. So ist in StW. 35, 235 die Einkommensteuerpflicht von Spenden bejaht worden, die eine Familien-Aktiengesellschaft an verschiedene politische Parteien gemacht hat. Das gleiche ist angenommen worden in einer Entscheidung des RFH. vom 9. 10. 34 — I A 27/34, die in Industrie und Steuer 1935, III, 77 abgedruckt ist. Dort hat eine Familien-AG. an die deutsche Volkspartei jahrelang namhafte Beträge gezahlt und nunmehr die Abzugsfähigkeit vom körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn begehrt. Der RFH. hat das abgelehnt und die Spenden als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt, da sich die Zahlungen der Gesellschaft im Grunde als Zuwendungen der Gesellschafter an die Partei darstellten.

V. Sonstige Rechtsgeschäfte.

a) Miet- und Pachtverträge

der Gesellschafter mit der Gesellschaft werden häufig zu dem Zweck abgeschlossen, um aufgespeicherte Gewinne versteckt auszuschütten, sei es daß ein übermäßig hoher Pachtzins vereinbart wird, sei es daß auf andere Weise den Gesellschaftern ungerechtfertigterweise Vorteile zugewendet werden. So ist in StW. 29, 331 versteckte Gewinnausschüttung in einem Fall für möglich erklärt, wo eine Familien-GmbH. das Nießbrauchsrecht an dem ihren Gesellschaftern gehörenden Hotel gepachtet hat und in dem Pachtvertrag derartig ungünstige Bedingungen über die Substanzerhaltung des Hotels eingegangen ist, daß ein Fremder solch hohe Belastung nicht übernommen hätte.

b) Die Bewertung von Anteilen an Familiengesellschaften.

Nach §§ 13, 10 RBewG. sind Aktien- und GmbH.-Anteile, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, nach dem gemeinen Wert zu bewerten. Dieser wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei der Veräußerung zu erzielen wäre. Das läßt sich jedoch bei Familiengesellschaften schwer durchführen. Denn Verkäufe von Familien-Gesellschaftsanteilen, aus

[1]) Mirre, DStZ. 1936, 332; Gebhardt, DStZ. 1936, 818; Theis, Rdsch. f. GmbH. 1937, 279; Kaemmel, JW. 1938, 3283.

denen sich der gemeine Wert ableiten ließe, finden nur selten statt, da die Anteile gewöhnlich fest in den Händen der nächsten Familienangehörigen bleiben. Werden sie aber veräußert, z. B. bei einer Erbauseinandersetzung (StW. 38, 198), dann wird der erzielte Preis von der Familienpolitik und den persönlichen Beziehungen der Beteiligten bestimmt, ist also von Umständen abhängig, die nach § 10 Abs. 2 Satz 3 RBewG. für die Bewertung außer Betracht zu bleiben haben. Es ist darum der gemeine Wert der Anteile gemäß § 13 Abs. 2 RBewG. unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Bei dieser Bewertungsmethode ist der Eigenart der Familiengesellschaft Rechnung zu tragen. Die Inhaber von Familienaktien fühlen sich weit enger mit dem Unternehmen verbunden als fremde Aktionäre, die in ihrer Aktie lediglich eine Kapitalanlage erblicken (StW. 33, 359; 37, 216). Eine vorsichtige Dividendenpolitik der Familiengesellschaft führt nicht zu niedriger Bewertung der Gesellschaftsanteile. Werden niedrige Dividenden in stets gleicher Höhe ausgeschüttet, mit denen die Bezugsberechtigten bestimmt rechnen können, so ist das nicht der Ausdruck eines geringen Kurswertes der Akien (StW. 36, 431). Selbst wenn überhaupt keine Dividenden gezahlt werden, dafür aber der Gewinn in der Gesellschaft aufgespeichert wird — eine bei Familiengesellschaften häufige Tatsache —, so zwingt das noch nicht zu niedriger Bewertung der Anteile. Bei Einmann- und Familiengesellschaften steht es im Belieben der als Unternehmer anzusehenden Gesellschafter, ob der Gewinn ausgeschüttet werden soll oder nicht (StW. 37, 216). Wird der Gewinn gehortet, dann erhöht das den inneren Wert der Anteile und gleicht so die augenblickliche Ertragslosigkeit der Anteile zu einem Teil wieder aus (StW. 37, 642; 38, 198). Für den Erwerber solcher Anteile ist regelmäßig ein baldiger Ertrag nicht schlechthin ausschlaggebend; irgendwie wird ihm der aufgespeicherte Gewinn später ja doch zufließen, und er hat bei hohen Reserven der Gesellschaft die Gewähr, daß seine Kapitaleinlage unbedingt sicher ist (StW. 32, 796; 37, 216). — Ferner sind bei der Ermittlung der Ertragsaussichten der Gesellschaft die verdeckten Gewinnausschüttungen in Form von Vorstandsgehältern, Tantiemen, Pensionsrückstellungen usf. zu berücksichtigen. Diese sind dem Ertrag der Gesellschaft hinzuzurechnen. Würde man nicht so verfahren, dann wäre es in die Willkür einer Familiengesellschaft gestellt, den steuerlichen Wert der Gesellschaftsanteile beliebig durch Gestaltung der

Gehaltsvereinbarungen und Pensionsverträge zu beeinflussen (StW. 37, 389).

Es kann nicht wertmindernd berücksichtigt werden, daß die Verfügung über Familiengesellschaftsanteile regelmäßig an die Zustimmung der übrigen Gesellschafter gebunden oder überhaupt untersagt ist oder daß die Vererblichkeit der Anteile in gewissem Umfang ausgeschlossen ist (StW. 32, 796; 37, 389). Derartige Verfügungsbeschränkungen, die Familienanteilen eigentümlich sind, dienen der Zusammenhaltung des Betriebes und strafferen Geschäftsführung und liegen im Rahmen der nach § 10 Abs. 3 RBewG. nicht zu berücksichtigenden persönlichen Verhältnisse (StW. 37, 389). Es ist außerdem eher anzunehmen, daß solche Beschränkungen, die zur inneren Stärkung des Unternehmens führen, den Wert der Anteile steigern (StW. 33, 359; 36, 430). Für die damit verbundene erschwerte Verkäuflichkeit ist daher nicht — wie bei gewöhnlichen Gesellschaften — ein Abschlag zu machen (StW. 37, 462). Es ist bei Familiengesellschaftsanteilen immer zu berücksichtigen, daß für solche Anteile nur ein kleiner Kreis von Interessenten in Frage kommt, der sich im wesentlichen aus den Familienangehörigen der Gesellschafter zusammensetzt. Es kommt stets auf den Wert vom Standpunkt der Familienaktionäre an (StW. 37, 389). Es ist eine Veräußerung an ein interessiertes Familienmitglied zu unterstellen, das bereit ist, einen angemessenen, dem inneren Wert des Anteils entsprechenden Preis zu zahlen, bei dem auch der Verkäufer seine Rechnung findet [2]).

Das Ergebnis der Arbeit:

Der Überblick über die Rechtsprechung des RFH. zur Familiengesellschaft sollte zeigen, welch mannigfaltige Probleme steuerlicher Art entstehen, wenn Familienangehörige sich zu einer Gesellschaft zusammentun und den bisherigen Einzelbetrieb als gemeinsames Unternehmen betreiben. Ob es um die steuerliche Anerkennung der Familiengesellschaft geht oder ob die verdeckte Gewinnausschüttung bei Familiengesellschaften untersucht wird, ob die Kapitalherabsetzung oder -erhöhung der steuerlichen Betrachtung unterzogen wird, ob Gesellschafterdarlehen steuerlich als verdeckte Beteiligung behandelt werden oder ob die Bewertung von

[2]) StW. 33, 359; 37, 216; 36, 430; 38, 198.

Anteilen an Familiengesellschaften in Frage steht — in allen diesen und anderen Fällen werden von der Rechtsprechung steuerrechtliche Folgerungen gezogen, die nicht nur von der Wirtschaftsart oder von der Rechtsform der Gesellschaft, sondern auch von der Tatsache der Verwandtschaft der Gesellschafter bestimmt sind.

Es sind drei Probleme, die bei der Rechtsprechung zur Familiengesellschaft besondere Beachtung verdienen:

1) Die Familiengesellschaft muß damit rechnen, von den Steuerbehörden zunächst als steuerlich verdächtig angesehen zu werden. Zwar ist die Verwandtschaft der Gesellschafter an sich kein Grund, die Gesellschaft steuerlich nicht anzuerkennen (RFH. 40, 131), ist aber regelmäßig der Anlaß für die Finanzämter, den Gründungsvorgängen besonders sorgfältig nachzugehen und die Rechtsgeschäfte der Gesellschaft darauf zu prüfen, ob verdeckte Gewinnausschüttungen oder andere Steuerschiebungen vorliegen. Die Familiengesellschaft steht nun einmal unter einem gewissen steuerlichen Verdacht, der auch im Gesetz seinen Ausdruck gefunden hat (s. o. S. 5), und der darauf beruht, daß die Gesellschafter in engen Beziehungen zueinander stehen und den Gesellschaftsbetrieb als ihren eigenen betrachten. Wenn auch der RFH. die wirtschaftliche Berechtigung von Familiengesellschaften voll anerkennt, ist doch bis auf weiteres mit einer Änderung der mehr oder weniger ablehnenden Stellungnahme der Steuerpraxis zur Familiengesellschaft nicht zu rechnen.

2) Eine Gleichstellung der Gesellschafter mit der rechtsfähigen Familiengesellschaft ist nicht angängig [3]). Auch wenn sich die Gesellschafter als Unternehmer fühlen, kann doch über das Bestehen der besonderen Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft nicht ohne weiteres hinweggegangen werden, da das Körperschaftsteuergesetz hierauf aufbaut. Die bürgerlichen Rechtsformen müssen im Steuerrecht grundsätzlich beachtet werden, wenn es um das Wesen, um die Struktur des Steuersubjekts geht (RFH. 39, 219). Nur bei Mißbrauch bürgerlich-rechtlicher Gestaltungsformen (§ 6 StAnpG.) kann über das selbständige Bestehen der Familiengesellschaft hinweggesehen werden.

Ebensowenig wie die Familiengesellschaft mit ihren Gesellschaftern identifiziert werden kann, kann sie im Angehörigkeitsverhältnis zu ihren Gesellschaftern oder zu Dritten stehen [4]). Eine Ver-

---

[3]) Vgl. zu dieser Identitätstheorie: Schumacher, JW. 1937, 2249; Klausing, Arbeitsbericht, S. 20, Anm. 5 a; ferner die oben S. 4 zitierten RG.-Entscheidungen.

[4]) Vgl. zum folgenden: Scholz, JW. 1935, 1520.

wandtschaft zwischen der Gesellschaft und ihren Teilhabern ist nicht denkbar (StW. 25, 515; 30, 628). Nur natürliche Personen können miteinander verwandt sein. Schenkt also jemand der aus ihm und seinen Kindern bestehenden Familien-GmbH. einen Gegenstand, dann ist die Schenkung nicht nach Klasse I, sondern nach Klasse V des § 9 ErbStG. zu versteuern (s. o. S. 72). Die Berücksichtigung des Verwandtschaftsverhältnisses mit den Familiengesellschaftern würde, wie Scholz a. a. O. ausführt, zu Künstelei und zu unlösbaren Schwierigkeiten führen, wenn die Familiengesellschaften in verschiedene Steuerklassen fallen. Selbstverständlich gelten für Gesellschaften auch nicht die Kinderermäßigungsvorschriften, die das Einkommensteuergesetz für kinderreiche Familien vorsieht. Eine GmbH. kann z. B. nicht geltend machen, daß ihre Gesellschafter zahlreiche Kinder hätten und daß deshalb die Steuer gesenkt werden müßte [5]). In Ausnahmefällen wird jedoch von der Rechtsprechung ein Angehörigkeitsverhältnis der Gesellschaft zu natürlichen Personen anerkannt, oder besser gesagt, wird das Verwandtschaftsverhältnis der hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter zu Dritten berücksichtigt (RFH. 10, 22; StW. 26, 166; s. o. S. 6).

3) Die Familiengesellschaft ist ein Steuerrechtsbegriff. Im Privatrecht ist es unerheblich, ob die Gesellschafter miteinander verwandt sind oder nicht (s. o. S. 3), die Familiengesellschaft ist dort kein besonderer Rechtsbegriff. Anders ist es im Steuerrecht. Abgesehen davon, daß der Steuergesetzgeber in einzelnen Bestimmungen eine besondere Regelung für Familiengesellschaften geschaffen hat (s. o. S. 5 ff.), hat vor allem die Steuerrechtsprechung Sonderregeln für Familiengesellschaften aufgestellt. Die Tatsache, daß die Gesellschafter der gleichen Familie angehören, äußert demnach im Steuerrecht Rechtswirkungen. Die Familiengesellschaft ist also nicht nur ein Wirtschaftsbegriff, sondern ein steuerechtlicher Eigenbegriff. Aus der wirtschaftlichen Eigenart der Familiengesellschaft — z. B. daraus, daß Familiengesellschaften meist ihre Gewinne aufspeichern und die eigene Gesellschaft als Bank benutzen, daß Dienstverträge mit den Gesellschaftern wegen der nahen Verwandtschaft eine besondere Ausgestaltung erfahren, daß Familienaktien nicht im freien Handel zu erwerben sind u. a. m. — hat das Steuerrecht, das auf die wirtschaftlichen Grundwerte zurückgeht, den Rechtsbegriff der

[5]) Vgl. ferner die Rspr. des pr. OVG. zur sog. Angehörigenhypothek nach der pr. Hauszinssteuerverordnung vom 9. 3. 32 (GS. S. 114), deren Vorliegen bei einer Familien-GmbH. verneint wird (OVG. 85, 28).

Familiengesellschaft geformt, einem Rechtsbegriff deshalb, weil die Tatsache der Verwandtschaft der Gesellschafter rechtliche Wirkungen hat. Allerdings sagt der RFH. in StW. 24, 557, daß die Familiengesellschaft kein Rechtsbegriff sei. Diese Entscheidung, die zu einer Zeit ergangen ist, als sich noch nicht die umfangreiche Rechtsprechung zur Familiengesellschaft gebildet hatte, geht davon aus, daß ein Rechtsbegriff nur ein vom Gesetzgeber aufgestellter Begriff sein könne. Rechtsbegriffe können aber nicht nur vom Gesetzgeber geprägt werden, sie können auch von der Rechtsprechung oder der Rechtswissenschaft entwickelt werden. Die Familiengesellschaft ist ein Beispiel dafür, wie ein Rechtsbegriff durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs geschaffen wird, ein Rechtsbegriff, der die Selbständigkeit des Steuerrechts gegenüber dem Privatrecht dartut.

Schrifttum.

Baath: Verordnung über die Fürsorgepflicht vom 13. 2. 24, 11. Aufl. 1937.
Backeberg: Kinder im Betrieb des Vaters und Einkommensteuer. DStZ. 1938, 55.
Becher: Das Steuerrecht der Aktiengesellschaft und der Gesellschaft m. b. H. (2. Aufl. 1927).
Becker: Reichsabgabenordnung, 7. Aufl. 1930.
— Einkommensteuergesetz, 1928/29/33.
Bender: Körperschaftsteuergesetz 1935/36, 1. Aufl.
Benninghoven: Kapitalgesellschaft und Personalgesellschaft in der Einkommen- und Vermögensbesteuerung (1938).
Beuck: Steuerlich zweckmäßige Gesellschaftsformen (4. Aufl. 1926).
Blümich: Die Entnahmen des Gesellschafter-Geschäftsführers bei Einmann- und Familiengesellschaften (DStZ. 1930, 50).
— Einkommensteuergesetz 1937, 2. Aufl.
— Körperschaftsteuergesetz 1939, 1. Aufl.
Blümich-Boyens: Gewerbesteuergesetz 1937, 2. Aufl.
Boesebeck: Die kapitalistische Kommanditgesellschaft (1938).
Boethke: Steuerfreiheit für Familiengesellschaften (DStBl. 1930, 557).
— Familiengesellschaften und Grunderwerbsteuer (DStBl. 1925, 195).
Boethke-Bergschmidt: Grunderwerbsteuergesetz 1929, 3. Aufl.
Boruttau: Urkundensteuergesetz 1937, 2. Aufl.
Brönner: Die Besteuerung der Gesellschaften (1939, 2. Aufl.).
Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts (Teil I: 1927, Teil II: 1938).
Delbrück: Die Familie als Rechtsgemeinschaft im Steuerrecht (JW. 1938, 2511).
Düringer-Hachenburg: Kommentar zum Handelsgesetzbuch III 1, §§ 178—230a (1934), 3. Aufl.
v. Eichborn: Gesellschaftsrecht und Wirtschaftsrecht als Ecksteine des Wirtschaftsbaues (1938).
Evers: Körperschaftsteuergesetz 1927/30, 2. Aufl.
Feine: Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (1929).
Finger: Erbschaftsteuergesetz 1932, 4. Aufl.
Flechtheim (Jude): Die Bedeutung der Rechtsprechung des RFH. für das Handelsrecht; StW. 1933, Sp. 401.
Hartmann-Metzenmacher: Umsatzsteuergesetz 1935, 1. Aufl. mit Nachtrag.
Hein: Die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Handelsrecht und ihre Entwicklung (1928).
Hübner: Grundzüge des deutschen Privatrechts 1913.
Jahn-Arlt-Boethke: Reichsabgabenordnung 1939, 38. Lieferung.
Kaemmell-Bacciocco: Einkommensteuergesetz 1939, 3. Aufl.
Kennerknecht: Körperschaftsteuergesetz 1939, 9. Lieferung.
Kipp: Erbschaftsteuergesetz 1927, 1. Aufl.
Kipp-Wolff: Das Familienrecht (7. Aufl. 1931).
Klausing: Die Neuordnung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Erster Arbeitsbericht zur Reform der GmbH. (1938).
Kluckhohn: Kapitalverkehrsteuergesetz 1935, 1. Aufl.

Krause: Familienrecht und Steuerrecht. (Diss. Marburg 1928).
Krekeler: Reichsbewertungsgesetz 1939, 4. Aufl.
Lenski: Unternehmergemeinschaft und Mitunternehmerschaft (DStZ. 1939, 492).
Liebisch: Steuerrecht und Privatrecht 1935.
Lizius: Familienbeziehungen im Steuerrecht 1935.
Megow: Erbschaftsteuergesetz 1937, 1. Aufl.
Merkel: Familiengesellschaften in der Steuerrechtsprechung (DStZ. 1933, 63).
Moser: Die Behandlung der Familie im geltenden deutschen Reichssteuerrecht. Ztschr. f. StF.Recht 1931, 589.
Müller-Erzbach: Deutsches Handelsrecht (2., 3. Aufl. 1928).
Müller: Die steuerliche Bedeutung der Familiengesellschaft (DStZ. 1936, 1157).
Müthling: Wertzuwachssteuerrecht 1936, 1. Aufl.
Oeftering: Zur Verpachtung von Gewerbebetrieben an Kapitalgesellschaften bei Identität der Verpächter mit den Anteilseignern dieser Kapitalgesellschaften. (DStZ. 1933, 274.)
Ott: Handbuch des gesamten Grunderwerbsteuerrechts, 4. Aufl. 1936.
Peyer: Zur Bewertung von Aktien von Familiengesellschaften (DStBl. 1933, 806).
Plückebauer: Umsatzsteuergesetz 1935, 2. Aufl.
Räker: Familienangehörige als Angestellte oder Mitunternehmer (Steuerwarte 1938, 806).
Reinhardt: Beurteilung von Tatbeständen nach nat.-soz. Weltanschauung (RStBl. 1936, 1041).
— Aufgaben und Bedeutung des Reichsfinanzhofes (DStZ. 1935, 485).
— Rede auf dem Deutschen Juristentag 1933 (RStBl. 1933, 1025).
Schmidt d. J.: Die GmbH. in der Steuerpolitik (Rundschau für GmbH. 1934, 9 ff., 187 ff. und 283 ff.
Scholz: Kann eine GmbH. im Angehörigenverhältnis zu ihren Gesellschaftern stehen? (JW. 1935, 1520).
Spohr: Die Familiengesellschaft. Die Beteiligung von Familienangehörigen am eigenen Betriebe (1932).
Strutz: Einkommensteuergesetz 1929, 2. Aufl.
Wacke: Familien- und Einmanngesellschaften im Steuerrecht (Steuerwarte 1938, 491 ff.).
— Die Einmanngesellschaft im Steuerrecht (Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht 1939, 9 ff.).
— Unterkapitalisierte Gesellschaften (DJ. 1938, S. 899).
— Steuerrecht und Rechtsneubau (1936).
— Vom Kampf gegen die Gesetzesumgehung (ZAkDR. 1936, 110).
Wurzel: Zur Übertragung von Anteilen an Familiengesellschaften (DStZ. 1930, 465).
Würdinger: Gesellschaften (1937).
— Das Recht der Personalgesellschaften (Arbeitsberichte der Akad. f. Dtsch. Recht 1939).
Zimmermann: Die Einkommen- und Vermögensteuerpflicht bei Familiengrundstücks-GmbH. (DStBl. 1925, 205).

Zeitschriften und Entscheidungssammlungen.

Archiv für civilistische Praxis (Arch. f. civ. Pr.).
Aufwertungsrechtsprechung (Aufw. Rspr.).
Bankarchiv (Bankarch.).
Deutsche Juristenzeitung (DJZ.).
Deutsche Justiz (DJ.).
Deutsches Steuerblatt (DStBl.).

Deutsche Steuerwarte (Steuerwarte).
Deutsche Steuerzeitung (DStZ.).
Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (RFH.).
Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen (RGZ.).
Entscheidungen des preußischen Oberverwaltungsgerichts (OVG.).
Iherings Jahrbücher (Iher. Jb.).
Industrie und Steuer (Ind. u. St.).
Juristische Wochenschrift (JW.).
Mitteilungen der Steuerstelle der Industrie (Ind. Mitt.).
Mrozeks Kartei (Kartei).
Reichs- und Preußisches Verwaltungsblatt (RuPrVBl.).
Reichssteuerblatt (RStBl.).
Rundschau für GmbH. (Rdsch. f. GmbH.).
Steuer und Wirtschaft (StW.)
StW. 37, 255 = StW. 1937, Teil II, Nr. 255
StW. 37, Sp. 255 = StW. 1937, Teil I, Sp. 255
} Zitierweise.
Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht (Ztschr. f. St.F.recht).
Zeitschrift der Akademie für deutsches Recht (ZAkDR).
Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht (Ztschr. f. H.recht).

Mein Lebenslauf.

Ich bin am 5. Dezember 1913 in Hannover geboren. In Berlin besuchte ich die Schule, zunächst die Vorschule des Prinz-Heinrich-Gymnasiums (1919), dann das Friedenauer Gymnasium und seit 1927 das Lichterfelder Schillergymnasium, wo ich im Frühjahr 1932 die Reifeprüfung bestand.

Im Sommersemester 1932 begann ich in Bonn, die Rechte zu studieren. Ich setzte das Studium in Berlin fort und schloß die ersten drei Semester mit der juristischen Zwischenprüfung ab. Im Herbst 1933 ging ich als Austauschstudent auf ein Jahr nach Kanada an die Queens-Universität in Kingston und studierte dort Sprachen und Staatswissenschaft.

Nach der Rückkehr aus Kanada meldete ich mich zum Wehrdienst und diente ein Jahr bei der Artillerie in Königsberg Pr. Am 12. Oktober 1935 wurde ich als Gefreiter und RO.-Anwärter entlassen und im Verlauf der ordnungsmäßig abgeleisteten Wehrmachtsübungen zum Wachtmeister befördert.

Das Studium beendete ich in Breslau und bestand dort am 15. September 1937 das Referendarexamen. Ich trat den gerichtlichen Vorbereitungsdienst am Amtsgericht in Liebau i. Schl. an und führte den weiteren Vorbereitungsdienst bei den Justizbehörden in Breslau und am Finanzamt in Schweidnitz durch. Am 13. April 1940 bestand ich die große Staatsprüfung vor dem Oberlandesgericht in Breslau.

Seit dem 20. Januar 1940 bin ich zur Wehrmacht eingezogen.